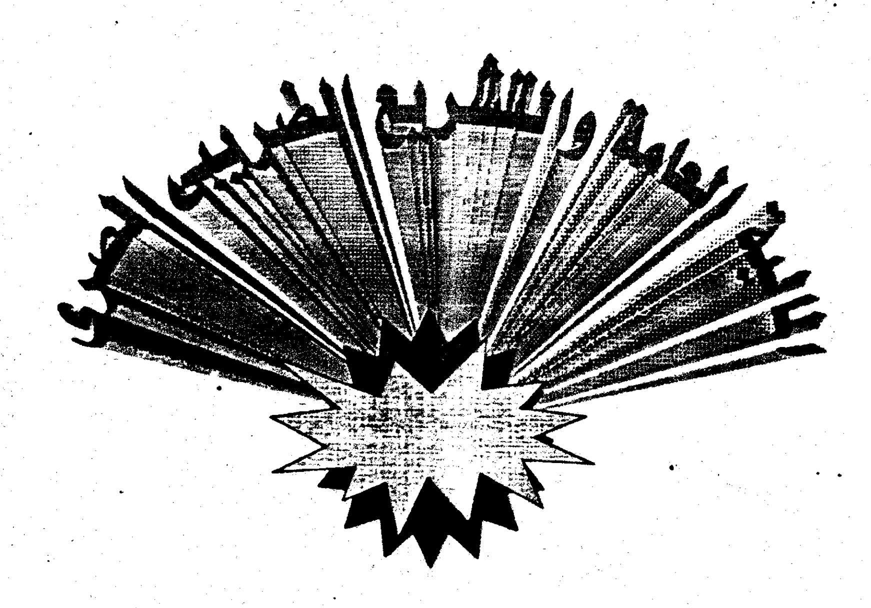
جامعة الأزهر

كلية الشريعة والقانون

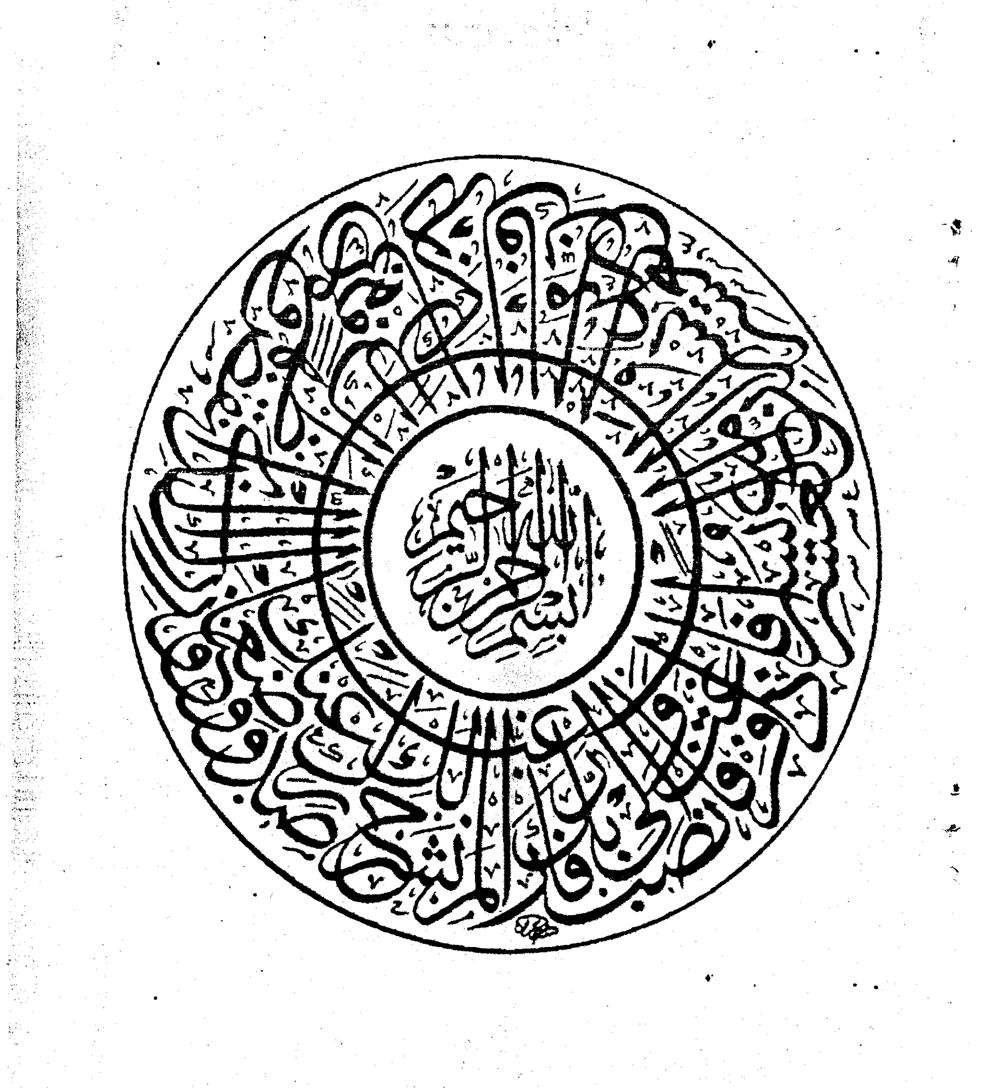
أسيوط



دكتــــور

صبرى عبد العزيز إبراهيم


الكتاب الأول
الكتاب الأول
الكتاب الأول
الكتاب الأول
اقتصاديات المالية العامة للدولة



استهلال

فنعرض في هذا المؤلف لاقتصاديات المالية العامة لدولة والتشريع الضريبي المصري ، كدراسة مقارنة بين الفكرين الوضعي والإسلامي

وسيتم تقسيم موضوعاتها على كتابين على النحو التالي

الكتاب الأول :

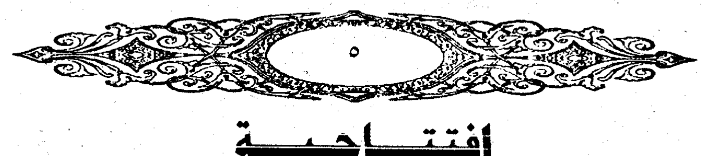
اقتصاديات المالية العامة للدولة

الكتاب الثاني :

التشريع الضريبي المصري

المؤلف

د. صبري عبد العزيز إبراهيم



إفتتاحية

الحمد لله وحده .. والصلاة والسلام على من لا نبى بعده ... وبعد

فهـذه مجموعة المحاضرات التى وفقنى الله تعالى فى إلقائها على طلبة كلية القـانون والعلـوم الاقتصـادية بمصـراتة بليبيا الشقيقة على مدى ثلاث سنوات .. والمتعلقة باقتصاديات المالية العامة للدولة فى الفكرين الوضعى والإسلامى . حاولت أن أراعـى فيها الشمول والإيجاز فى نفس الوقت ، واستخدام عبارات سهلة وبسيطة بحيـث تمكـن القـارئ العادى من الاطلاع عليها وفهم مضمونها بيسر . كما قمت بمقارنـة موضـوعاتها الرئيسية بفلسفتها السائدة فى الفكرين الوضعى والإسلامى ، حـتى تعم الفائدة ويتمكن القارئ من الوقوف على صلب الفكرة التى يدور حولها كل موضوع من موضوعات المالية العامة الرئيسية .

وتـتكون مـن ثلاثة موضوعات هى : النفقات العامة ، والإيرادات العامى ، وميزانية الدولة وسيجرى توزيعها على أبواب ثلاثة على النحو الذى يتضح من خطة الدراسة التالية :

دكتور
صبرى عبد العزيز

خطة الدراسة

مقدمة : علم المالية العامة بين التبعية والتميز .

- نشأته - تبعيته - تميزه - تعريفه

الباب الأول : النفقات العامة :

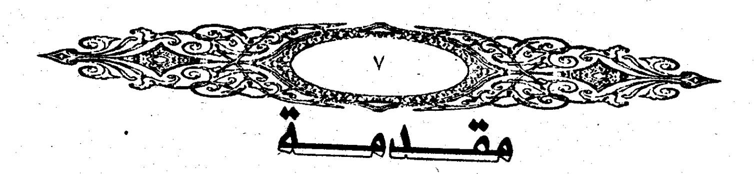
- الفصل الأول : مفهوم النفقة العامة .
- الفصل الثانى : فلسفة الإنفاق العام فى الفكر المالى الوضعى والإسلامى .
- الفصل الثالث : نطاق الإنفاق العام .
- الفصل الرابع : تقسيمات النفقات العامه .
- الفصل الخامس : حجم النفقات العامة .
- الفصل السادس : الآثار الاقتصادية للنفقات العامة .

الباب الثانى : الإيرادات العامة

- الفصل الأول : فلسفة الإيراد العام فى الفكر المالى والوضعى والإسلامى.
- الفصل الثانى : دخل أملاك الدولة .
- الفصل الثالث : الرسم .
- الفصل الرابع : الضرائب .
- الفصل الخامس : القروض العامة .
- الفصل السادس : الإصدار النقدى .

الباب الثالث : الميزانية العامة

- الفصل الأول : فلسفة الفكر الوضعى والإسلامى للموازنة العامة .
- الفصل الثانى : مفهوم الموازنة العامة وقواعدها الفنية .
- الفصل الثالث : تحضير الموازنة العامة .
- الفصل الرابع : اعتماد الموازنة العامة .
- الفصل الخامس : تنفيذ الموازنة العامة .
- الفصل السادس : الرقابة على الموازنة العامة .



مقدمة

المالية العامة

علم المالية العامة بين التبعية والتميز

نشأته :

سبق الفكر الإسلامى الفكر الغربى بقرون فى الكتابة عن المالية العامة . ففى القرن الثانى الهجرى صنف كل من أبى يوسف ويحيى ابن آدم القرشى وأبى عبيد ، كتباً مستقلة فى المالية العامة والاقتصاد ، فى الوقت الذى لم يكن يعرف فيه العالم التخصص فى الكتابة فى فروع العلوم الاجتماعية والاقتصادية والمالية . فكان كتابا أبى يوسف وابن آدم بعنوان الخراج وكتاب أبى عبيد بعنوان الأموال . وقد استخدموا فيها مناهج البحث الشرعى فى استخلاص القواعد المتعلقة بالظواهر المالية والاقتصادية .

أما الفكر الغربى فلم تظهر دراساته المتعلقة بالنشاط المالى إلا مع ظهور الدولة الحديثة فى القرن السادس عشر (الافرنجى) . وتمثلت فى المجهودات الفكرية (لوليام بتى) و (فوبان ديروجيا) ، التى كان لآدم سميث فضل تجميعها فى كتابه ثروة الأمم . ولم يستقر مفكروه على استخدام مناهج البحث العلمى فى استخلاص المعرفة العلمية المتعلقة بالظواهر الاجتماعية ومنها الظواهر الاقتصادية والمالية إلا مع مطلع القرن الثامن عشر .

تبعيته لعلم الاقتصاد السياسى :

والواقع أنه لا ينبغى النظر إلى علم المالية كعلم مستقل ، ولكن على أنه جزء من علم الاقتصاد السياسى . ذلك أن (النشاط المالى للدولة) هو فى حقيقته قسم من النشاط الاقتصادى ككل . فجوهر (النشاط الاقتصادى) يتعلق ببذل العمل فى

استخدام الموارد الاقتصادية للمجتمع لإشباع جانب من حاجات الإنسان المتصل بالحاجات العامة للجماعة .

و (الظاهرة المالية) تعد نوعاً من أنواع الظواهر الاقتصادية على اعتبار أن الظاهرة الاقتصادية تتعلق بالكميات الاقتصادية الخاصة والعامة ، بينما تتصل الظاهرة المالية بجزء من تلك الكميات الاقتصادية المتمثل فى الكميات المالية العامة من نفقات عامة وإيرادات عامة .

لذلك فإن (الدورة المالية) لهذه الكميات المالية العامة ترتبط (بالدورة الاقتصادية) والدخل القومى ارتباط الجزء بالكل الذى يتأثر به ويؤثر فيه ، لأنها تؤخذ منه عن طريق (الإيرادات العامة) ثم تعود لتدفع إليه عن طريق (النفقات العامة) . ولا شك أن عملية الاقتطاع والاندماج هذه لها تأثيراتها المتنوعة على الدخل القومى .

ومن هنا فإن الباحث فى نطاق المالية العامة يستمد من الاقتصاد السياسى ، المبادئ المنهجية الأساسية لإجراء التحليل العلمى لقوانين تطور العلاقات المالية ، وتحليل جوهر وهدف النشاط المالى .

تميزه فى تحليلاته وموضوعه وفنه :

ومع تبعية علم المالية لعلم الاقتصاد السياسى على ما ذكر ، إلا أنه يعد علماً لـه قواعده الفنية وقوانينه الموضوعية المميزه له كعلم . فمجموع الظواهر المالية المتعلقة بحصول الدولة على إيراداتها وقيامها بإنفاقها لإشباع الحاجات العامة تمثل موضوع المعرفة النظرية لعلم المالية العامة ، بينما تشكل القوانين الموضوعية المتعلقة بهذه الظواهر المالية هيكل المعرفة العلمية لعلم المالية العامة ..



ويعود تميز علم المالية هذا إلى أمرين رئيسيين :

الأول : طبيعة القائم بالنشاط المالى وهو الدولة :

فهى تبغى أساساً من نشاطها المالى إشباع الحاجات العامة لا الخاصة وتهدف من ورائه تحقيق الربحية الاجتماعية لا الربحية المادية ، وتحقيق المنفعة العامة وليس المنفعة الشخصية كما تفعل المشروعات الخاصة . الأمر الذى يقتضى أن تطبق على نشاط الدولة المالى قواعد تختلف عن تلك التى تحكم اقتصاد الفرد أو المشروع الخاص .

الثانى : المظهر المالى لنشاط الدولة :

فالدولة فى سبيل تحقيقها لغرضها المذكور ، فإنها تقوم بتدبير (مواردها المالية ، وذلك باستخدام الموارد الإنتاجية للجماعة ، وبفرض الضرائب والإصدار النقدى والقروض العامة وغيرها ، ثم تقوم من خلال اقتصاد يتأسس على المبادلة النقدية (بانفاقها) لإشباع الحاجات العامة ، مما يشير إلى المظهر المالى لنشاط الدولة مميزاً له عن نشاط المشروعات الخاصة .

وعلى ذلك فإن علم المالية العامة ، وإن مثل جزءاً من علم الاقتصاد ، إلا أنه يعد علماً له قواعده الفنية والقانونية المميزة له سواء ما تعلق منها بتحليلاته أم بموضوعه أم بفنه المالى :

(أ)- فبالنسبة لتحليلاته المالية :

فإنه وإذا كانت الظاهرة المالية تعد جزءاً من الظاهرة الاقتصادية ، مما يتطلب خضوعها لأدوات التحليل الاقتصادى ، إلا أن ذلك لا يعنى خضوعها لنوع واحد من أدوات التحليل كما فعلت كل من المدرسة التقليدية والمدرسة الحديثة . فالمدرسة التقليدية

طبقت عليهما معاً قواعد (التحليل الجزئى) ، مسوية فى التحليل بين الاقتصاد الخاص والعام ، والمالية الخاصة والعامة رغم تباينهما ، مما أدى إلى وقوع نتائج سيئة فى التطبيق ، والمدرسة الحديثة أخضعت الاثنين لقواعد التحليل الكلى .

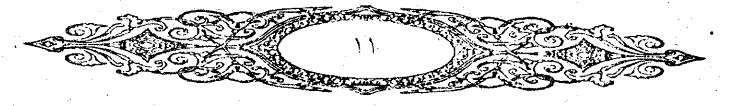
ولكن المناسب هو إعمال قواعد التحليل الجزئى على الظواهر الاقتصادية المتعلقة باقتصاد الفرد أو المشروع ، وأن تخص الظاهرة المالية بقواعد التحليل الكلى، مما يعنى أنه علم له تحليلاته المالية المتميزة .

(ب)- وبالنسبة لموضوعه :

فإن النشاط المالى للدولة ينصب على إشباع الحاجات العامة أو الجماعية ، وهى الحاجات التى لا تخص فرداً بعينه ، بل تهم الجماعة بأكملها ، بحيث يؤدى إشباعها إلى تحقيق منفعة جماعية ، وهى حاجات قابلة للازدياد مع زيادة تدخل الدولة واتساع مسئوليتها العامة الإنتاجية والخدمية .

وتقوم الدولة بإشباع هذه الحاجات العامة ، بما تنفقه من (نفقات عامة) ، تعمل على تدبير (الإيرادات) اللازمة لتمويلها ، سواء باقتطاعها من الدخل القومى، أم باقتراضها من الخارج . وتوازن الدولة بين هذه النفقات العامة وتلك الإيرادات العامة وتحدد العلاقة بينهما وتوجههما نحو تحقيق سياستها المالية من خلالها تنظيم مالى يسمى (بالميزانية العامة) .

وعلى ذلك فإن موضوع علم المالية العامة يتكون من (عناصر مالية) ثلاثة، يعتمد عليها فى تحقيق غرضه هى : النفقات العامة والإيرادات العامة والميزانية العامة .



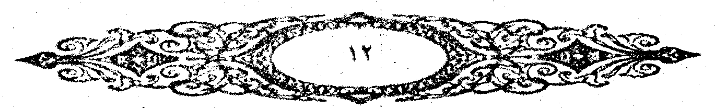
(جـ)- وبالنسبة لفنه المالى :

فينصب (الفن المالى) على مجموعة التنظيمات التى يعتمد عليها (النظام المالى) فى توجيه أدواته المالية لتحقيق غرضه المالى وغير المالى .

فالنظام المالى له أغراضه المتعددة إذ لم يعد غرضه مالياً فحسب يقتصر على مجرد اقتطاع الإيرادات العامة بالقدر الذى يغطى النفقات العامة ، وهى حالة من الحياد المالى اعتقدها الفكر التقليدى وكانت تتمشى مع مسئوليات (الدولة الحارسة) التى كانت تضطلع فقط بالقيام بمهام الحراسة العامة الأمنية والدفاعية والقضائية.

ولكنه تطور مع تطور دور الدولة من الدولة الحارسة إلى (الدولة المتدخلة أو المنتجة) ، لتحقيق أغراض أخرى غير مالية اقتصادية واجتماعية . وقد أخرج ذلك التطور مالية الدولة من حيادها ليوظفها فى تحقيق هذه الأغراض ، وجعل هدف الميزانية العامة ليس مجرد إجراء التوازن فى البنيان الاقتصادى والاجتماعى للمجتمع . لتعمل الدولة على توجيه النشاط الخاص فى إنتاجه وتوزيعه لتحقيق هذا الغرض ، فى ظل الدولة الرأسمالية ، أو تقوم بنفسها بهذا الإنتاج والتوزيع تنفيذاً للخطة القومية فى ظل الدولة الاشتراكية .

وعلى ذلك فإن الفن المالى فى ظل تلك الدولة المتدخلة (رأسمالياً) ، يتطلب التوفيق بين أمرين متعارضين هما : (اعتبارات الحصيلة) و (دواعى العدالة) . (فاعتبارات الحصيلة) تقتضى ضريبياً أن تفرض الضريبة على جميع المكلفين دون استثناء ، وهو ما قد يؤدى من ناحية العدالة إلى زيادة العبء الضريبى على محدودى الدخل ، بينما تتطلب (دواعى العدالة) إعفاء دخولهم وإعفاء استهلاكهم للسلع الضرورية من الضريبة ، وهو أمر يؤثر سلبياً على حجم الحصيلة .



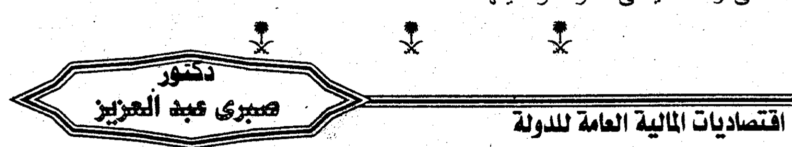
وفـــي سبيل تحقيق النظام المالى لغرضه المالى فإنه (فنياً) يوازن بين تلك التنظيمات الفنية المالية . فإن كان يسعى إلى المحافظة على التركيم الرأسمالى وعلى تركــز الثروة فى أيدى طبقة أصحاب رؤوس الأموال لدواعى الاستثمار ، أبقى على التناقض الطبقى وغلب اعتبارات الحصيلة على دواعى العدالة ، وإن كان يهدف إلى تقريب التفاوت فى توزيع الدخول والثروات بين الفئات (أو تذويبه) ، رجح دواعى العدالة على اعتبارات الحصيلة .

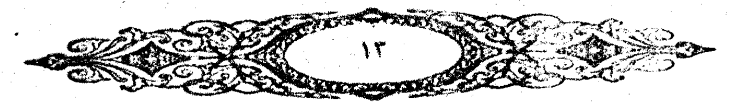
تعريف علم المالية العامة :

وكما مر دور الدولة وماليتها العامة من ذلك الدور الحراسى والحيادى ، إلى ذلك الدور التدخلى والوظيفى رأسمالياً ، والدور الإنتاجى والتخطيطى اشتراكياً ، فإن علــم المالــية العامـــة كذلـــك قد تأثر بهذا التطور ، وانتقل من المفهوم التقليدى إلى المفهوم الحديث :

(فالتقلــيديون) عـــرفوا علم المالية بأنه العلم الذى يدرس النفقات العامة ، والإيرادات العامة اللازمة لتغطيتها والموازنة بينهما . وهو تعريف يتفق مع اتجاههم نحـــو اعتناق مبدأ حياد الدولة وأدواتها المالية إزاء البنيان الاقتصادى والاجتماعى . ولكـــنه تعريف لم يعد يتفق والتطور الذى لحق بدور الدولة وماليتها العامة وزاد فيه تدخلها وتعددت أغراضها غير المالية على ما سبق ذكره .

لذلـــك فقـــد عـــرفه (المحدثون) بأنه العلم الذى يختص بالبحث فى النفقات العامـــة والإيرادات العامة ، وتوجيههما نحو تحقيق أغراض مالية وغير مالية ، وهو تعريف يتسع ليشتمل على ذلك المفهوم التقليدى ، ويتعداه ليتمشى مع التطور الحديث التدخلى والتخطيطى للدولة وماليتها العامة .





ولعل بذلك يكون قد تم التمهيد للتعرف على تلك الأدوات المالية من نفقات عامة وإيرادات عامة وما يتعلق بهما من موازنة عامة وسياسة مالية وذلك من خلال أبواب هذا البحث التالية .

مراجع مختاره

- د . رفعت المحجوب ، المالية العامة ، النفقات العامة والإيرادات العامة ، القاهرة ، دار النهضة العربية ١٩٧٥ .
- د عاطف صدقى ، مبادئ المالية العامة ، القاهرة ، دار النهضة العربية ١٩٧٢ .
- د. محمد دويدار ، دراسات فى الاقتصاد المالى ، الإسكندرية ، منشأة المعارف بالإسكندرية ، بدون عام نشر .



الباب الأول

النفقات العامة



الباب الأول

النفقات العامة

Public expenditures – Dépenses publiques

يهـدف النشـاط الاقتصـادى والمـالى إلى إشباع الحاجات البشرية (العامة والخاصـة). فتضطلع الدولة بإشباع الحاجات العامة ، ويتولى الأفراد إشباع حاجاتهم الخاصـة . غـير أنّ الفرد يحكمه فى تحديد نفقاته ، ما لديه من مصادر ايراد (أى دخل) بحيث لا تتعدى نفقاته مقدار دخله .

أمـا الدولة فإن سلطتها فى تدبير الإيرادات اللازمة لتغطية نفقاتها ، وإن لم تكـن مطلقة إلا أنها كبيرة ، وذلك بما لها من سيطرة على الموارد العامة . وما لها مـن سـلطان علـى الموارد الخاصة (سيادياً وضريبياً ..... إلخ). لذلك فإنها فى رسمها لسياستها المالية ، تقوم بتحديد نفقاتها العامة بداية ، ثم فى ضوئها تقوم بتدبير الإيـرادات المطلوبة لتمويلها . ولعل هذا هو السبب فى اتجاه كثير من كتاب المالية لتقديم دراسة النفقات العامة على الإيرادات العامة .

والكـلام عـن النفقات العامة ينبغى أن يحيط بها فى مفهومها ، وفلسفتها فى الفكرين الوضعى والإسلامى ، وتقسيماتها ، وحجمها ، وآثارها ، وهى الموضوعات التى سيجرى توزيعها على فصول هذا الباب الخمسة على النحو التالى:

الفصل الأول : مفهوم النفقة العامة .

الفصل الثانى : فلسفة الفكرين الوضعى والإسلامى للنفقة العامة .

الفصل الثالث : تقسيمات النفقات العامة .

الفصل الرابع : حجم النفقات العامة .

الفصل الخامس : آثار النفقات العامة .



الفصل الأول
مفهوم النفقة العامة

تعرف النفقة العامة بأنها مبلغ نقدى ، ينفقه شخص عام ، لتحقيق نفع عام .

ويدل هذا التعريف على أن النفقة العامة تتكون من عناصر ثلاثة هى : نقدية النفقة ، عمومية منفقها ، وعمومية غرضها ، وهى ما نوضحها تباعاً :

(أ)- نقدية النفقة :

مــع تطــور المعــاملات من المبادلات العينية إلى المبادلات النقدية ، تطور الاقتصـــاد مـــن الاقتصـــاد العينى إلى الاقتصاد النقدى ، وتطورت معه مالية الدولة العامة بإيراداتها ونفقاتها العامة من العينية إلى النقدية .

ففـــى الماضى كانت الدولة تحصل على (إيراداتها) العامة عيناً ، سواء مما تحـــت سيطرتها من موارد إنتاجية غير بشرية ، أو من الأفراد جبراً بالاستيلاء على بعـــض أموالهـــم أو مصادرهم أو بتسخيرهم دون مقابل فى أداء أعمال عامة . وقد انعكـــس ذلك على أدائها لنفقاتها العامة ، إذ اتخذت الشكل العينى ، فما كانت تحصل عليه من إيرادات عامة فى صورة عينه ، كانت تنفقه كذلك فى شكل عينى .

ولا شـــك أن ذلك الأسلوب العينى فى التحصيل والإنفاق ، كانت له صعوباته الجمـــة ونفقاتـــه الكبـــيرة ، حيث عابه البطء فى الأداء ، وعدم العادلة بين المكلفين بالأعـــباء العامة (إيرادياً) ، وبين المستفيدين من النفقات العامة . فضلاً عن أنه لم يعـــد يـــلاءم والـــتطور الـــذى لحق بدور الدولة من دولة حارسة لا تقوم إلا بنفقات محـــدودة لتسيير مرافقتها العامية الحراسية والأمنية والدفاعية والقضائية ، إلى دولة

متخلفة ومنتجة تتسع وتتزايد نفقاتها العامة اللازمة لاضطلاعها بهذا الدور الأكثر تداخلاً . كما لم يعد هذا الأسلوب العينى فى التحصيل والإنفاق العام.يتواءم وحلول مجتمعات المبادلة النقدية ، محل مجتمعات المقايضة العينية ، وحلول السلطات الديمقراطية محل السلطات الديكتاتورية .

الأمر الذى جعل الدولة الحديثة تعدل عن الأسلوب العينى فى إشباعها للحاجات العامة ، وتتبع الأسلوب النقدى ، لسهولته فى التحصيل والإنفاق ، وعدالته بين المكلفين والمستفيدين . فأصبحت تشترى المواد اللازمة لإشباع هذه الحاجات ، أو تقتطعها نقدياً ، وتنفقها كذلك فى شكل نقدى .

وإن كان هذا لا يمنع من أنه ما زالت توجد بعض الصور الفنية فى تحصيل الإيرادات العامة ، التى قد تتخذ شكل المصادرة أو التأميم بدون تعويض أو بتعويض بخس مثلاً . وكذلك بعض الصور العينية فى الإنفاق كتوزيع بعض السلع الضرورية بالمجان على مستحقيها ، أو منح الحكومة لبعض من المزايا العينية لعدد من موظفيها كالسكن المجانى ، ومع ذلك فإن هذه الصور العينية أصبحت لا توجد حديثاً إلا بصفة استثنائية وشبه محدودة ، بحيث لا تؤثر فى أن الأصل فى الإيرادات العامة والنفقات العامة أصبح هو الصفة النقدية وليس العينية.

(ب) عمومية منفقها :

فحتى تعتبر النفقة عامة فإنه ينبغى أن يتوافر (فى منفقها) شرطان :

أحدهما : أن تصدر من شخص معنوى (أو ممن يفوضه) :

إذ ينبغى ن تصدر النفقة العامة من شخص من أشخاص القانون العام ، كالدولة وهيئاتها العامة والمحلية ومؤسساتها العامة . ويتمشى هذا الشرط مع رأى الفكر المالى التقليدى الذى كان يعتمد على الطبيعة القانونية لمؤدى النفقة حتى يميز النفقة العامة

والخاصة . وهو ما يستبعد من النفقات العامة تلك التى يقوم بها أشخاص القانون الخاص الطبيعيين من الأفراد ، والمعنويين من الجمعيات والشركات.

وإذا كان قد أخذ على هذا الرأى أنه (يضيق) فلا يشمل النفقات العامة التى تصدر عن أشخاص القانون الخاص التى تفوضها الدولة فى القيام ببعض سلطاتها العامة ذات النفع العام . فإنه وتفادياً لهذا النقد فقد تم اعتبار نفقات هذه الأشخاص المفوضة أو النائبة عن الأشخاص العامة نفقات عامة ، نظراً لأنهم لا يقومون بإصدارها كأشخاص خاصة وإنما كنائبين عن الأشخاص المعنوية العامة ومفوضين منها فى ذلك . ومعلوم قانوناً أن النائب يمثل نائبه وليس نفسه فيما يقوم به نيابة عنه من نشاط ، فضلاً عن أنهم لا يؤدون هذا النشاط بقصد تحقيق منفعة خاصة ، بل لتحقيق منفعة عامة وهو ما يتفق وعمومية تلك النفقة .

الآخر : أن تصدر منه (أو ممن يفوضه) عند مباشرته لسلطاته الآمره :

وتفادياً لما قد وجه كذلك إلى الرأى التقليدى " بمعياره القانونى المذكور " ، من أنه (يتسع) ليشمل النفقات الخاصة التى تصدر عن أشخاص معنوية عامة رغم أنها ليست من النفقات العامة ، لتنفقها على نشاطها التجارى والصناعى والزراعى والمصرفي والنقل والمواصلات لذلك فقد ذهب فريق من الكتاب إلى اشتراط أن تصدر النفقة العامة من الشخص المعنوى عند ممارسته لسلطاته الآمرة أو السيادية ، وينطبق هذا أيضاً على تلك التى تصدر ممن فوضه فى تلك السلطات الآمرة .

وما يميز الأعمال السيادية أو الآمرة للدولة من غيرها ، هو أن الدولة تباشر أعمالها السيادية أو الآمرة من جانب واحد ، تفرض من خلاله بإرادتها المنفردة التزامات على المواطنين . أما فى أعمالها غير السيادية فإنها تلجأ فيها إلى التفاهم والتعاقد مع الأفراد والأشخاص المعنوية الخاصة .



(جـ)- عمومية غرضها : [بأن تصدر لتحقيق منفعة عامة]

فـلا يكفـى للنفقة بأن تكون نقدية وتصدر من شخص عام حتى تصبح نفقة عامـة ، وإنمـا ينـبغى فـوق ذلك أن يكون إصدارها بغرض تحقيق منفعة عامة ، وبالـتالى فمـا ينفقه موظف على نفسه من المال لا يعد نفقة عامة لأنه أنفقه لتحقيق منفعة خاصة لا عامة .

ويلاحظ أن مضمون (المنفعة العامة) لا يضيق ليقتصر على منافع النفقات الحراسـية للدولة الأمنية والدفاعية والقضائية ، بل يتسع ليشمل منافع النفقات العامة الأخرى التى تصدر لتحقيق أغراض عامه اقتصادية وأجتماعية وغيرها .

⚘ ⚘ ⚘

وباجتماع تلك العناصر الثلاثة وهى : نقدية النفقة وعمومية منفعتها وعمومية غرضـها تكـون النفقة العامة قد أكتمل مفهومها . وبقى أن ننتقل من خلال الفصل التالى للتعرف على نظرية الفكرين الوضعى والإسلامى لها .

(مراجع مختاره)

- د. عـبد الهادى على النجار ، مبادئ علم المالية العامة ، القاهرة ، مطبعة جامعة القاهرة ١٩٩٧ ص٣٧ .
- د. عـبد الهـادى مقبل ، المالية العامة (الإيرادات والنفقات ، طنطا ، بدون ناشر ١٩٩٢ ص ٣٤٩ .
- د. عـزت عـبد الحميد البرعى ، د. مصطفى حسنى مصطفى ، مبادئ الاقتصاد المالي ، شبين الكوم بدون ناشر ، ١٩٩٨ - ١٩٩٩ ص ٤٩ .



الفصل الثانى

فلسفة الإنفاق العام فى الفكر المالى الوضعى والإسلامى

لكـــل فكر مالى فلسفته فى اختيار أدواته المالية (الإيرادات العامة والنفقات العامـــة) ، الـــتى تحقق بها الدولة أهدافها المختلفة . ولقد كان لكل من الفكر المالى الوضـــعى وكـــذا الإسلامى نظرته لهاتين الأداتين . ونتعرض هنا لتكييفهما للإنفاق العـــام ، أما الإيرادات العامة فستجد لها موضعها من الباب التالى . وعلى ذلك فسيتم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين نتناول فيهما ذلك على الوجه التالى :

المبحث الأول : فلسفة الإنفاق العام فى الفكر المالى الوضعى .

المبحث الثانى : فلسفة الإنفاق العام فى الفكر المالى الإسلامى .

المبحث الأول

فلسفة الإنفاق العام فى الفكر المالى الوضعى

لـــم تـــنل نظـــرية النفقات العامه مكانة فى النظرية المالية المعاصرة ، ولم **يعـــترف لهـــا بتدخل أكثر فى الحياة الاقتصادية والاجتماعية إلا حديثاً ، وبعد تطور كبـــير ارتـــبط بـــتطور طبيعة دور الدولة فى الحياة العامة ، فقلت أهميتها فى الفكر** المـــالى التقلـــيدى حيث الدولة الحارسة والمالية المحايدة ، وزادت أهميتها حديثاً فى ظـــل الفكـــر الكينزى حيث الدولة المتدخلة والمالية الوظيفية ، وفى الفكر الاشتراكى حيـــث الدولة المنتجة والمالية التخطيطية ، والسبب فى اختلاف أهمية النفقات العامة فى الفكر المالى التقليدى والحديث هو اختلافهما حول طبيعتها ودورها :



(أ)- فلسفة النفقة العامة فى الفكر المالى التقليدى :

ففـــى الفكر المالى التقليدى وإن اكتسبت النفقات العامة أولوية على الإيرادات العامـــة فـــى أنها هى التى تحدد فيما عرف بقاعدة أولوية النفقات العامة ، مما تطلب ضــرورة أن تغطـــى الإيرادات العامة العادية النفقات العامة العادية فيما يسمى بمبدأ تـــوازن الميزانـــية ، إلا أن ذلـــك لايعنى أن النفقات العامة قد اتخذت مكاناً هاماً فى النظرية المالية التقليدية ، بل على العكس من ذلك فقد احتلت موضعاً متواضعاً فيها. يـــرجع ذلـــك إلى أن التقليديين حصروا النفقات العامة فى القدر اللازم لكى تضطلع الدولـــة بدورها الحراسى فى تسيير المرافق التقليدية الأولية من أمن ودفاع وقضاء ، نظـــراً لمـــنعهم الدولـــة من التدخل فى الحياة الاقتصادية والاجتماعية ، مما حصر غرض النفقات العامة فى ذلك الإطار الضيق . وقد أنعكس ذلك على تكييفهم لطبيعة النفقة العامة فوصفوها بالاستهلاكية وحيدوا دورها ، على ما يتضح مما يلى :

١ - الطبيعة الاستهلاكية للنفقة العامة :

اعتـــبر الفكـــر المالى التقليدى النفقة العامة ذات طبيعة استهلاكية محطمة للثروة القومـــية . ذلـــك أن الدولة حين تقتطع جزءاً من الناتج القومى ، فإنها تنفقه فى استهلاك خدمـــات من تستخدم من عمال وما تستعمله من سلع فى تشغيل مرافقها العامة . وبالتالى فإنها تستهلك ولا تنتج تأخذ ولا ترد ، وما ذلك إلا تحطيم لجزء من الثروة القومية ، يؤدى إن تضخم حجمه إلى إهدار للقيم وضياع للثروة وإفقار للدولة .

لذلـــك فقـــد اعتبروا النفقة العامة شراً لا بد منه ، ينبغى أن يظل فى حدوده الضـــيقة ، وهو ما عبر عنه (ساى) بقوله : إن أحسن نفقة هى الأقل حجماً . إلا أنهم يقصـــدون باستهلاك النفقة وتحطيمها ، ليس ما تنفقه الدولة من نقود ، إذ تلك تحتفظ بقيمـــتها حيث تتداول من يد لأخرى ، وبالتالى فإنها لا تختفى ولا تستوعب ، أما ما تتحطم بالاستهلاك هى ما تستخدم تلك النقود فى شرائه من السلع والخدمات اللازمة لتسيير المرافق العامة ، حيث تستهلك وتستوعب فى إشباع حاجة عامة .

٢- الدور الحيادى للنفقة العامة :

لأن التقليدين يعتقدون وفقاً لمذهبهم الحر بالتفوق المطلق للنشاط الخاص على النشـاط العام ، مما يجعلهم أقدر من الدولة فى تحقيق الصالح العام ، وفقاً لما أعتقده آدم سـميث مـن أن هـناك يداً خفية تدفعهم إلى تحقيق الصالح العام أثناء مراعاتهم لمصـالحهم الخاصـة . لـذا فقـد قيدوا دور الدولة بنفقاتها العامة فى ذلك الإطار الحراسـى، وحيدوا دورها فى الحياة الاقتصادية والاجتماعية حتى لا تؤثر فى حرية الأفـراد فـيها ، واعتـبروا كل نفقة عامة ترمى إلى تحقيق غرض معين يؤثر فى الميادين الاقتصادية والاجتماعية ، نفقة ضارة لأنها ستتعارض وقوانين السوق الحر.

فـتدخلها بـنفقاتها العامـة فى النشاط الاقتصادى سيؤثر على آلية القوانين الطبيعـية فـى تحقيق التوازن ، وتدخلها فى الميدان الاجتماعى بتأثيرها السلبى على ذوى الدخول المرتفعة وتأثيرها الإيجابى على ذوى الدخول المنخفضة ، من شأنه أن يخـل بالمراكز النسبية لمختلف الطبقات الاجتماعية التى حددتها قوانين السوق الحر. الأمـر الذى دعاهم إلى الاعتقاد بضرورة أن تكون النفقات العامة محايدة بلا غرض لهـا يؤثـر فـى الميادين الاقتصادية والاجتماعية ، ولضمان حيادها تطلبوا خفض حجمها وتثبيته بحيث لا يتم تغييرهما إلا فى أضيق الحدود .

وقد تعرضت تلك الفلسفة التقليدية لطبيعة ودور النفقة العامة فى الحياة العامة للـنقد ، فوصف نفقات الدولة دائماً بالاستهلاكية ونشاطها بأنه أقل إنتاجية من النشاط الفـردى ، لا يمكـن التسليم به على إطلاقه ! فلا إنتاجية فى كنز الأفراد لمدخراتهم دون اسـتثمارها ، وقيام الدولة بتمويل مشروعات إنتاجية من تلك المدخرات الفرية تعد نفقة أكثر إنتاجية من تركها بيد الأفراد .

وحياد النفقة العامة يصعب إن لم يستحيل عملاً تحقيقه ، وأظهر مثال على ذلك ما كانت تعتبره الفلسفة المالية التقليديه فى مقدمة النفقات الاستهلاكية المحايدة وهى النفقات العسكرية ، فقد ثبت أن لها آثاراً اقتصادية واجتماعية وتوزيعية فضلاً عن آثارها الاستهلاكية . فمثلاً زيادة أو خفض عدد المجندين يؤثر مدنياً ، إن سلباً أو إيجاباً على عرض العمل أو أجور العمال ، وعلى حجم وتكاليف السلع الاستهلاكية والإنتاجية ، ويؤثر اجتماعياً على نمط توزيع الدخول بين العمال والمنتجين الذين تأثرت دخولهم بذلك ، وذلك ما أدركه الماليون الحديثون وانعكس على فلسفتهم لطبيعة ودور النفقة العامة .

(أ) فلسفة الفكر المالى الحديث للنفقة العامة :

أدى التوسع فى طبيعة دور الدولة فى الحياة العامة ، من الدولة الحارسة إلى الدولة المتدخلة والدولة المنتجة ، إلى تغيير نظرة الفكر المالى الحديث إلى المالية الوظيفية والمالية التخطيطية ، وانعكس ذلك التطور على فلسفتهم لطبيعة ودور النفقة العامة فى الميادين الاقتصادية والاجتماعية فنظروا إليها نظرة معاكسة تماماً للنظرة التقليدية ، على ما يلى :

١- الطبيعة التوزيعية للنفقة العامة :

ينظر الماليون الحديثون إلى الدولة - كشخص معنوى - لا تستهلك مباشرة ما تقتطعه من الأفراد ، ولا تكتنزه لنفسها ، وإنما هى تعيد توزيعه عليهم فى صورة نفقات عامة ، وشبهوا جهاز الدولة بمضخة ماصة كابسة تعمل فى دائرة مغلقة ، فما تمتصه من الأفراد من أموال -فى صورة ضرائب أو رسوم أو قروض ... مثلاً- تعيد توزيعه عليهم على هيئة نفقات عامة .

ولا ينكرون مطلقاً استهلاك الدولة لبعض اقتطاعاتها ، فذلك متصور حين تحتجز لنفسها خدمات عامليها وسلع تسيير مرافقها العامة . ولكن ذلك ليس تحطيماً للثروة القومية ، ولا إساءة من الحكومة لاستعمال الأموال العامة بصورة تجعلها أقل إنتاجية من استعمال الأفراد لها . فمن نفقاتها ما يعد أكثر إنتاجية ونفعاً من إنفاق الأفراد لها ، كنفقتها الاستثمارية فى بناء البنية الأساسية للإنتاج من طرق وشبكات مياه وكهرباء ، والتى لو تركت فى أيدى الأفراد لاكتنزوها أو لاستثمروها فى مشروعات أقل إنتاجية .

٢- الدور الإيجابى للنفقة العامة :

كما لم يسلم الحديثون بحياد النفقة العامة ، بل تمسكوا بأهمية استخدام الدولة لها ، لتحقيق أغراض اقتصادية ، كإقامتها لمشروعات إنتاجية ، أو إعانتها لصناعات معينة من باب الحماية لها ، أو استخدامها لتحقيق أغراض اجتماعية لتقريب الفوارق بين دخول مختلف الفئات ، أو استعمالها لأهداف سياسية كالإنفاق على حسن سير الانتخابات تحقيقاً للديمقراطية ، وهو ما يقتضى تحقيق أكبر منفعة اجتماعية ممكنة بأقل نفقة (أو تضحية) ممكنة .

وهكذا فقد مر مفهوم النفقة العامة فى الفكر المالى الوضعى ، بتطور كبير من الفكر التقليدى إلى الفكر الحديث انعكس على فلسفتهم لطبيعة النفقة العامة من نفقة استهلاكية إلى نفقة توزيعية ، وفلسفتهم لدورها من نفقة محايدة إلى نفقة إيجابية. وهذا فى الفكر المالى الوضعى أما فى الفكر المالى الاسلامى ، فإنه له فلسفة لدور وطبيعة النفقة العامة نستبينه من سطور المبحث التالى .

(مراجع مختاره)

- د. السـيد عبد المولى ، المالية العامة جـ١ الأدوات المالية ، القاهرة ، دار الفكر العربى ١٩٧٥ ٥٤ .
- د. رفعت المحجوب ، المالية العامة ، النفقات العامة والإيرادات العلمة ، القاهرة ، دار النهضة العربية ١٩٧٥ ص ٣٥ .
- د. عـاطف صـدقى ، مبادئ المالية العامة (١) النفقات العامة ، القاهرة ، دار النهضة العربية ١٩٦٩ ص ٥٥ .
- د. عبد الكريم صادق بركات ، د. حامد عبد المجيد دراز ، مبادئ الاقتصاد العام، جـ١ نظـرية المالـية العامة ، الإسكندرية ، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ، ١٩٨٤ ص ٢٠٣ .



المبحث الثانى

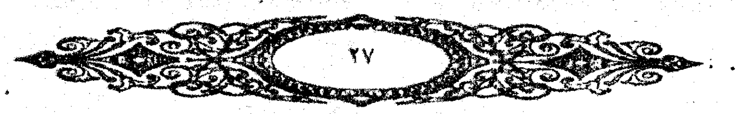
فلسفة الإنفاق العام فى الفكر المالى الإسلامى

لم يمر مضمون النفقة العامة فى الإسلام بتطور كذلك الذى تعرض له مفهومها ودورها فى الفكر الوضعى – من نفقة استهلاكية ومحايدة إلى نفقة وظيفية ومخططة – حيث نشأت الدولة الإسلامية تضطلع بوظائف سياسية وإدارية واقتصادية واجتماعية متنوعة ، ولها من النظم والسياسات الكفيلة بحسن قيامها بتلك الوظائف التدخلية غير المحايدة ، وهو ما انعكس على مضمون النفقة العامة ، وفلسفة الفكر الإسلامى لها ، فاتسمت لديه بالآتى :

١- أولوية الإيرادات العامة على النفقات العامة فى الإسلام :

فليس الحال فى الاقتصاد المالى الإسلامى ، كما هو فى الاقتصاد المالى التقليدى ، الذى يجعل الأولوية للنفقة العامة ، فى تحديد الإيراد العام اللازم لتغطيتها. وإنما القاعدة (فى الاقتصاد المالى الإسلامى) أن النفقة العامة فيه تتحدد بمدى قدرة الدولة على الحصول على الإيرادات العامة (العادية وغير العادية) ، والتى تتحدد بحسب المقدرة التكليفية للأفراد ، وهو ما لم يدركه الفكر المالى الوضعى إلا حديثاً .

هذا بحسب الأصل وإن كان هذا لا يمنع من أن يحدث فى الحالات الاستثنائية العكس ، كما فى حالة أخذ الزكاة مقدماً لمواجهة حاجة عامة طارئة ، وحالة فيض الإيرادات العامة والزكاتية عن النفقات العامة المطلوبة ، التى وقعت فى عهد عمر بن عبد العزيز ..وكالذى يحدث حين تقصر تلك الإيرادات عن اهتمامات الدولة (كما فى حالة الحرب مثلاً).



٢- إنتاجية النفقة العامة فى الإسلام :

إذا كــان الفكــر المــالى التقليدى ، رأى أن النفقة الحكومية تعد أداة تحطيم للــثروة القومــية والإنتاجية فيها ، فإن العكس فى الإسلام ، فإنتاجية النفقة الزكاتية بصــفتها إحدى النفقات العامة واضحة فى مدى تأثيرها الإيجابى على الإنفاق القومى من استهلاك واستثمار ومن خلال عمل المضاعف والمعجل . [١]

وإن ســيرة كــبار الصحابة كأبى بكر وعمر وعلى وغيرهم ، وآراء فلاسفة الإســلام كأبى يوسف وأبى عبيد ، والغزالى وابن خلدون ، لتدل على أنهم يرون فى الــنفقة العامة أداه إنتاجية لتحقيق العمران ورواج الأسواق ، وأن فى نقصها تقويضاً للعمران وكساداً للأسواق .

٣- إيجابية النفقة العامة فى الإسلام :

ذهــب بعض الكتاب الماليين حديثاً [٢] إلى أن نفقات الدولة الإسلامية الأولى فــى أول قــيامها فى المدينة كانت تتركز على الأمن ، فكانت دولة حارسة بما تعنى هــذه الكلمــة من معنى لدى التقليديين . ولكن هذا القول محل نظر ! إذ لو كان ذلك صــحيحاً لا نعكس على طبيعة ودور النفقة العامة فى تلك الدولة الإسلامية الأولى ، ولكانــت كما كانت فى ظل الدولة الحارسة فى الفكر التقليدى ، ذات طابع استهلاكى ودور حيادى .

---

[١] للاستدلال على ذلك راجع رسالتنا للدكتوراه بعنوان أثر الزكاة فى توزيع وإعادة توزيع الدخول والثروات ، كلية الحقوق جامعة المنصورة ، ١٩٩٦ ص ص ٥٠٢ : ٦١٠

[٢] هــو د. عــوف الكفراوى فى مؤلفه : سياسة الإنفاق العام فى الإسلام وفى الفكر المالى الحديث ، الإسكندرية ، مؤسسة شباب الجامعة ، بلا عام نشر ص ص ٦٣٠ - ٦٣٣ .

والجدير بالتأييد ما ذهب إليه نفس الكاتب فى موضع آخر [١] وكذا غيره من الباحثين [٢] إلى أن النفقة العامة فى الإسلام لم تكن محايدة ، بل كانت إيجابية ذات آثار إقتصادية واجتماعية إلى جانب آثارها المالية [٣] .

والجانب التدخلى للنفقة العامة بالذات كان جلياً فى الإسلام ، فعلى عكس قاعدة عدم التخصص التى تسود السياسات المالية المعاصرة ، وتعنى بحسب الأصل، عدم تخصيص بعض الإيرادات العامة ، لأنواع معينة من المصروفات . فإن الأصل فى الفكر الإسلامى عكس ذلك ، وهو سيادة قاعدة تخصيص إيرادات معينة لمصروفات محددة . فمن الموارد العامة فى النظام المالى الإسلامى الفئ والغنائم والزكاة ، تم تخصيصها لمصارف محددة :

(**ففى الغنائم**) جنب خمسها لمصارف محددة بينها قوله تعالى : " واعلموا إنما غنمتم من شئ فأن لله خمسه ، وللرسول ولذى القربى واليتامى والمساكين وابن السبيل ". [٤] والباقى للمقاتلين .

(والفئ) حدد لمصروفات معينة فى قوله تعالى : " ما أفاء الله على رسوله من أهل القرى فلله وللرسول ولذى القربى واليتامى والمساكين وابن السبيل " [٥] .

---

[١] د. عوف الكفراوى ، الرقابة المالية فى الإسلام ، الإسكندرية مؤسسة شباب الجامعة ١٩٨٣ ص ١١٠ .
[٢] د. زكريا بيومى ، المالية العامة الإسلامية ، القاهرة ، دار النهضة العربية ١٩٧٩ ص ٤٢٢ .
[٣] راجع رسالتنا للدكتوراه م.س. ص ٣٢٦ وما بعدها .
[٤] سورة الأنفال آية ٤١ .
[٥] سورة الحشر آية ٧ .



(والـزكاة) موظفـة كـل حصيلتها لمصارف معينة فى قوله تعالى : "إنما الصـدقات : للفقـراء والمسـاكين ، والعاملين عليها والمؤلفة قلوبهم ، وفى الرقاب والغارمين ، وفى سبيل الله وابن السبيل فريضة من الله والله عليم حكيم " . [١]

والطبـيعة التوزيعية للنفقة الزكاتية ، أجلاها رسول الله (ﷺ) بقوله لمعاذ بن جـبل : "وأعلمهـم أن فى أموالهم صدقة تؤخذ من أغنيائهم وترد على فقرائهم " [٢]. فما تقتطعه الدولة بجهاز العاملين عليها من دخول وثروات ، لا تحتفظ بأى جزء منه لنفقاتها الحكومية، لاستقلال ميزانية الزكاة عن ميزانيتها العامة . وبالتالى فلا يشوبها أيـة شبهة آثارها التقليديون من تحطيم الحكومة للثروات والقيم القومية بنفقاتها العامة لأن مـا تقـتطعه زكاتياً تنفقه على مستحقيه من الأفراد والفئات المحددين على سبيل الحصر فى مصارف الزكاة الثمانية .

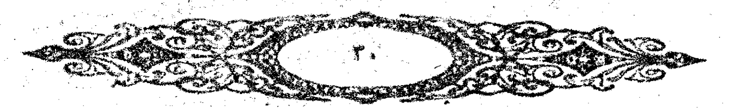
وتتمـيز النفقة الزكاتية بإيجابيتها وعدم حيادها ، ففوق غرضها الرئيسى فى تقريـب الفوارق فى الدخول والثروات بين الفئات ، فإن لها أغراضاً أخرى اقتصادية استثمارية واستهلاكية وسياسية [٣] .

⚘ ⚘ ⚘

بمـا تقدم تكون النفقة العامة قد بانت ملامحها سواء بالتعرف على مفهومها فـى الفصل الأول ، أو على فلسفة الفكر المالى الوضعى وكذا الإسلامى لها فى هذا الفصـل ، غـير أن هـذه الملامح لا تكتمل إلا بالتوقف على نطاقها ، وهو ما قد تم تخصيص الفصل التالى له.

---

[١] سورة التوبة آية ٦٠ .
[٢] البخارى فى صحيحه ، القاهرة ، مطبعة الحلبى بلا عام نشر ط ص ٢٦١ .
[٣] راجع رسالتنا للدكتوراه م.س. ص ٥٠٣ وما بعدها .



(مراجع مختاره)

- د. زكـريا بيومى ، المالية العامة الإسلامية ، القاهرة ، دار النهضة العربية ١٩٧٩ ص ٤٢٢ .
- د. سـيد محمـد أحمـد إبراهيم ، المالية العامة والنظام المالى فى الإسلام ، القاهرة بدون ناشر ١٤٠٤هـ - ١٩٨٤م .
- د. عـوف محمد الكفراوى ، الرقابة المالية فى الإسلام ، الإسكندرية مؤسسة شباب الجامعة ١٩٨٣ ص١١٠ ص ٤٢٢ .
- د. عوف محمد الكفراوى ، سياسة الإنفاق العام فى الإسلام وفى الفكر المالى الحديث ، الإسكندرية ، مؤسسة شباب الجامعة ، بدون عام نشر ،ص ٦٣٠.
- د. محمـد عـبد الحـى ، الفقـه المالى موازنة بين موارد الدولة الإسلامية ونفقاتها ، طنطا ، دار البشير ١٤٠٨ - ١٩٨٨ ، ص ٢٣ .



الفصل الثالث

نطاق الإنفاق العام

يهـدف النشـاط الاقتصـادى إلى إشباع الحاجات البشرية ، التى تنقسم إلى قسـمين : (حاجـات خاصة) يقوم بإشباعها (النشاط الخاص) كالحاجات إلى المأكل والمشـرب والملـبس والمأوى . (وحاجات عامة) يتولى إشباعها (النشاط العام) عن طـريق الدولة وهيئاتها المختلفة ومن تفوضه فى مباشرة سلطاتها الآمرة ، كالحاجة إلـى الأمـن والدفاع والعدالة وغيرها . ويتحدد (نطاق الإنفاق العام) بإشباعه لتلك الحاجات العامة .

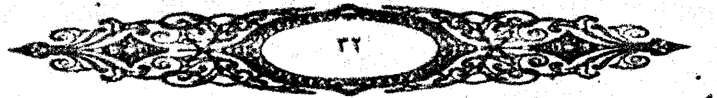
وتعـرف الحاجة العامة : بأنها تلك الحاجة الجماعية التى يضطلع بإشباعها شـخص عـام ، بنفقاته العامة المحققة لمنفعة جماعية . ويدل هذا التعريف على أن الحاجة العامة تتميز بخصائص ثلاث هى :

١- أنها حاجة جماعية : أى تهم الجماعة بأكملها وليس فرداً بعينه .

٢- أنها يتولى إشباعها شخص عام ، سواء بنفسه أو بمن يفوضه .

٣- أنهـا يترتـب على الإنفاق على إشباعها تحقيق منفعة جماعية . يتدخل فى تحديدها عوامل سياسية واقتصادية واجتماعية .

وعـادة ما يخضع تحديد نطاق الإنفاق العام (لتقدير الدولة) متأثرة فى ذلك بمذهـبها السياسى وواقعها الاقتصادى والاجتماعى . فهى التى تقوم بتحديد الحاجات العامة الأولى بالإشباع من غيرها . وبالتالى فإن نطاق الإنفاق العام يتوقف على دور الدولة ، الأمر الذى جعله يتطور هو والحاجة العامة بتطور دور الدولة ، من النطاق (التقليدى) الضيق ، إلى النطاق (الحديث) الواسع على النحو التالى :



أولاً – النطاق التقليدى للإنفاق العام :

نظـراً لأن الفكـر المـالى التقليدى كان يؤمن بتقييد تدخل الدولة فى النشاط الاقتصـادى ، لذلـك فقـد ضيق من نطاق الإنفاق العام ، وحصره (آدم سميث) فى الإنفاق على إشباع [الحاجات العامة الحراسية] من دفاع وأمن وعدالة وإدارة .

وإلـى جانب تلك النفقات الحراسية فقد أضاف آدم سميث نفقات أخرى (غير حراسـية) تتمثل فى الإنفاق على الأشغال والخدمات العامة التى تحتاجها الجماعة ، ولا يقـبل علـيها الأفراد لأنها لا تدر ربحاً يغطى نفقاتها . كالإنفاق على (الخدمات العامـة) التعليمـية والصحية والثقافية . والإنفاق على (الأشغال العامة) التى تزيد من إنتاجية الاقتصاد القومى ، كبناء ميناء مثلاً .. أو تزيد من إنتاجية فرع من فروع الإنتاج ، كشق ترعة مثلاً.

ولكـن آدم سـميث تطلـب أن تكون النفقات على هذه الوظائف فى أضيق الحـدود ، وخاصـة تلك النفقات غير الحراسية ، التى تمثل نواة اتساع نطاق الاتفاق العام فيما بعد ، لتحقيق أغراض اقتصادية واجتماعية .

ثانياً – النطاق الحديث للإنفاق العام :

أدى تطـور دور الدولـة الحديثة من الدول الحارسة إلى الدول المتدخلة بل والمنـتجة ، إلى تطور نطاق نفقاتها العامة ، من ذلك النطاق الحراسى الضيق ، إلى نطاق أكبر يوسع من حجم الإنفاق على تلك الوظائف التقليدية للدولة ، وكذا من حجم الـنفقات المحققة لأغراض اقتصادية واجتماعية ، التى زادت فى عدد خدماتها وعدد المستفيدين منها .



اتساع نطاق الإنفاق العام باتساع نطاق الحاجات العامة :

ومعـنى مـا تقدم أن الحاجات العامة التى يتولى النشاط العام إشباعها ، قد اتسـعت أنواعهـا ، إذ أدى ذلك التطور إلى إخراج بعض الحاجات من دائرة النشاط الخاص وحاجاته الخاصة ، إلى نطاق النشاط العام وحاجاته العامة .

ولذلـك فقـد توسـعت مـدارس الفكر المالية ، سواء التقليدية الجديدة ، أو الكيـنزية الجديـدة فـى تصنيفها لأنواع الحاجات العامة ، تمييزاً لها عن الحاجات الخاصة وتوسع معها نطاق الإنفاق العام على النحو التالى :

(أ) الحاجات العامة لدى التقليديين الجدد :

نظر التقليديون الجدد إلى مدى قابلية الحاجة العامة للتجزئة من عدمه ، حيث مـيزوا فـى ذلك بين نوعين من الحاجات العامة وبالتالى من النفقات العامة اللازمة لإشـباعها وهـى : الحاجـات العامة غير القابلة للتجزئة (أو التفريد) ، والحاجات العامة القابلة للتجزئة (أو التفريد) :

١ - الحاجات العامة غير القابلة للتجزئة (أو التفريد)

وهـى الحاجـات الجماعية التى لا يمكن تجزئة إشباعها فى وحدات منفصلة لكـل فـرد علـى حـده ، وإنما يجرى إشباعها بشكل جماعى ، دون مقابل مباشر لأهميـتها الجماعـية ، ودون أن تخضـع (لمبدأ الاستبعاد) . بمعنى أنه لا يجوز استبعاد فرد من إشباعها لأنه لا يملك الثمن .

ويعنى ذلك أنه لا يمكن ترك أمر إشباع هذه الحاجات العامة (لجهاز السوق) مـن (عرض وطلب وثمن) ، لأنه يتوقف أمر الانتفاع بسلعه وخدماته على من يملك الثمـن . ولكـن ينـبغى تكليف الدولة بالقيام بذلك بنفقاتها العامة ، ومثالها الحاجات الجماعية الأولية من أمن ودفاع وقضاء .

وقـد أولى التقليديون الجدد فى تحليلهم لرغبات الأفراد ، دوراً ، رئيسياً فى تحديد الحاجات العامة ومقدار الإنفاق عليها ، ويمكن للدولة أن تتعرف على رغباتهم وتفضـيلاتهم فـى مجال إشباع تلك الحاجات - أى على طلبهم عليها - عن طريق الاقـتراع العـام (أى التصـويت) ، وذلـك حـتى تتمكن بنفقاتها العامة من إنتاج (وعرض) المنافع اللازمة لهذا الإشباع .

بـيد أن فكرة الاقتراع هذه فكرة غير واقعية لصعوبة تطبيقها ، وارتفاع نفقاتها ، واحـتمال عـدم مصداقية نتائجها ، فضلاً عن أنه تحليل تجاوز دور الدولة فى تحديدها للحاجات العامة ونفقاتها العامة وأولاه للأفراد يحددونه برغباتهم وتفضيلاتهم .

٢- الحاجات العامة القابلة للتجزئة (أو التفريد) :

وتتمـثل فـى تلك الحاجات التى يمكن لجهاز السوق (من عرض وطلب) تنظـيم أمـر إشباعها على من يملك الثمن . وبالتالى فهى تخضع (لمبدأ الاستبعاد) أى اسـتبعاد مـن لا يملك الثمن من الانتفاع بها . ولكن نظراً لأهميتها وأنها جديرة بالإشـباع الجمـاعي ، لـذا كـان لا بد من إخراجها من دائرة الحاجات الخاصة ، وإدخالها فى عداد الحاجات العامة ، لتتولى الدولة تنظيم أمر إشباعها بمقابل .

ومـع ذلك فلا يخضع هذا المقابل لظروف (العرض والطلب) ، بل تحدده الدولة وفقاً لاعتبارات سياسية واقتصادية واجتماعية . فقد يوازى أو يقل أو يزيد عن حجـم نفقـة إنـتاج السـلع والخدمـات اللازمـة لإشباعها ، كما فى خدمات النقل والمواصلات والتموين والطاقة والإسكان الشعبى . وأحياناً ما تتدخل هذه الاعتبارات فـتلغى هـذا المقابل ، كما فى الخدمات التعليمية والصحية العامة المجانية . ويتحدد نطاق النفقات العامة على هذه الخدمات بحسب حجمها ، والمقابل المدفوع عنها .



ويـرى التقليديون الجدد أن هذه الطائفة من الحاجات القابلة للتجزئة تقع على الحدود بين الحاجات الجماعية والحاجات الخاصة . وأن (المعيار) الذى يعتمد عليه فـى اعتـبارها حاجات عامة جديرة بالإشباع الجماعى ، هو فى رأى (مسجريف) معـيار مـا تتضمنه هذه الحاجة من (عناصر جماعية) ، وفى رأى (ساملسون) وغيره هو معيار (الأثر الخارجى) .

فالإنفـاق علـى الصحة مثلاً وإن حقق لمن تلقاه (منفعة خاصة) ، إلا أنه يـنطوى علـى (منفعة جماعية) ، حيث سيعيش أفراد الجماعة فى مجتمع خال من الأوبئة والأمراض المعدية ، والإنفاق على الإسكان الشعبى المنخفض المقابل ، وأن أشـبع حاجـات متلقية الخاصة إلى المأوى ، إلا أنه يرتب (أثر خارجياً) جماعياً ، بما يوفره من مناخ من الاستقرار العام المطلوب للتنمية .

وواضـح ممـا تقدم أن التقليديين الجدد تأثروا فى تحديدهم لنطاق الحاجات العامـة ، وتكيـيفهم لـدور الدولة فى مجال إشباعها ، (بمنطقهم الجزئى) فى تحليل النشـاط العـام . وذلك من منطلق إيمانهم بأن أفضل ما يمكن للأفراد أن يحققوا عن طريقه أقصى منفعة ممكنة هو اقتصاد السوق . فنقطة البدء عندهم هم الفرد ورغباته التى تحدد ما هو جدير بالإشباع من غيره . وبالتالى فقد حصروا دور الدولة فى ذلك الـدور " الليـبرالى " الـذى يقتصـر على مجرد تسجيل رغبات الأفراد فى إشباع حاجاتهم العامة ووضعها موضع التنفيذ .

ونظراً لعدم ملاءمة المنطق الجزئى فى تحليل هذه القضايا الكلية . لذلك فإن التقليديـين الجـدد عجزوا عن طرح هيكل مناسب لنظرية كلية تحدد نطاق الحاجات العامة وبالتالى نطاق النفقات العامة . ومع ذلك تبقى لهذه التفرقة بين الحاجات العامة القابلـة للـتجزئة ، والحاجات العامة غير القابلة للتجزئة ، أهميتها فى تحديد (الثمن العام) ، واستخدامه كأحد أدوات السياسة المالية والاقتصادية .



(ب) الحاجات العامة لدى الكينزيين الجدد :

علـــى عكـــس الفكر التقليدى الجديد الذى يعتمد على (رغبات الأفراد) فى تحديـــد الحاجات العامة ، فإن الفكر الكينزى الجديد ، يولى (للدولة) الدور الرئيسى فى تعيين تلك الحاجات العامة ، وذلك من خلال قيامها بالموازنة بين (المزايا) التى ســـتترتب على خلقها لمنافع لازمة لإشباع حاجات عامة ، (والنفقة) التى ستتحملها نظـــير ذلـــك . وهـــى تقـــرر عمومية الحاجة وضرورة إشباعها فى ضوء مذهبها السياسى، والظروف الاقتصادية والاجتماعية والأخلاقية السائدة فى المجتمع .

وقـــد ميز (ألين بارير ALAIN BARRER) بين ثلاث منافع لازمة لإشباع حاجات عامة هى :

١- المنافع المتعلقة بالنظام العام :

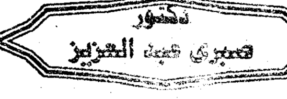
وهـــى المنافع المترتبة على الإنفاق على إشباع الحاجات العامة الجوهرية ، الأمنـــية والدفاعية والقضائية والدبلوماسية ، مع الوضع فى اعتبار أنها منافع يصعب تقديرها اقتصادياً .

٢- المنافع المتعلقة بالمصلحة العامة :

وهـــى المـــنافع الـــتى تعـــود على جميع أفراد المجتمع دون تمييز ، وتشبع مجموعـــة مـــن الحاجـــات الاقتصـــادية ، التى يؤدى إشباعها إلى تطوير الحياة فى المجتمع ، كشق الترع ورصف الطرق وبناء الكبارى .

٣- المنافع المتعلقة بالمصلحة الخاصة وتشبع حاجة عامة :

وتتصـــف هذه المنافع بأنها يستفيد منها بعض الأفراد دون البعض الآخر ، ويتم توزيعهـــا عليهم وفقاً لمعايير موضوعية . بيد أنها وإن حققت مصلحة خاصة لمستحقيها إلا أنهـــا يترتب عليها إشباع حاجة عامة للجماعة بأكملها . فمنها (المنافع الاقتصادية) التى تنتج من أنشطة القطاع العام ، والمنافع الثقافية التعليمية والأدبية والفنية .





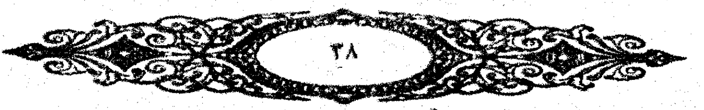
وهذا التحليل الكينزى وإن تميز بأنه أعتمد على تحليل كلى لا جزئى يتوافق ودور الدولة المتدخل فى الحياة الاقتصادية والاجتماعية ، إلا أنه اعتمد على معيارين واسعين وغير محددين لنطاق الحاجات العامة ، وهما معيار النظام العام ومعيار المصلحة العامة . وهو ما يدل على أن هذا الفكر كسابقه فشل فى تقدير نظرية متكاملة تحدد نطاق الحاجات العامة وبالتالى نطاق الإنفاق العام .

⚘ ⚘ ⚘

ويبقى من هذا العرض القول بأن (نطاق الإنفاق العام) يتحدد فى إطار توجيهه لإشباع (الحاجات العامة) التى تضطلع الدولة بهيئاتها المختلفة بالقيام به . وأنه تطور من ذلك الإطار التقليدى الضيق إلى ذلك الإطار الحديث الواسع ، الموسع من أنواع الحاجات العامة ، وبالتالى من حجم النفقات العامة عليها . وقد انعكس ذلك على تقسيمات الكتاب لهذه النفقات العامة على النحو الذى يتضح من الفصل التالى .

(مراجع مختاره)

- د. جمال الدين موسى ، دروس فى ميزانية الدولة ، المنصورة ، مكتبة الجلاء ، ٢٠٠٠ ص ١٠٧ .
- د. رفعت المحجوب ، المالية العامة ، النفقات العامة والإيرادات العامة ، القاهرة ، دار النهضة العربية ، ١٩٧٥ ص ٤٢ .
- د. على لطفى ، اقتصاديات المالية العامة ، القاهرة ، مكتبة عين شمس ، ١٩٨٢-١٩٨٣ ص ٩ .
- د. منيس أسعد عبد الملك ، اقتصاديات المالية العامة ، القاهرة ، دار المعارف بمصر ١٩٦٥ ص ١٦٩ .



الفصل الرابع

تقسيمات النفقات العامة

زادت النفقات العامة بازدياد تدخل الدولة وتنوع أغراضها الاقتصادية والاجتماعية . وقد تعددت تقسيمات الكتاب لها ووضعها فى مجموعات متجانسة ، تجمع كل مجموعة منها صفات مشتركة ، بشكل ييسر تحقيق الغرض منها ، وتحليل آثارها المختلفة المالية والاقتصادية والاجتماعية .

وسيجرى التركيز هنا على ثلاثة تقسيمات رئيسية ، لاندراج معظم التقسيمات الأخرى الفرعية تحتها ، ولأخذ كل ميزانيات الدول بها . وهى : (التقسيم الإدارى) الذى يعتمد على تقسيم النفقات وفقاً للتنظيم الإدارى للدولة . (والتقسيم الوظيفى) الذى يوضح غرض النفقة العامة . (والتقسيم الاقتصادى) اللازم لتحليل الآثار المختلفة للنفقات العامة . وهى ما سيتم تناولها تباعاً :

أولاً – التقسيم الإدارى للنفقات العامة

يعتمد التقسيم الإدارى للنفقات العامة على تبويبها وفقاً للتنظيم الإدارى والسياسى للدولة . ويمكن التمييز داخل هذا التقسيم بين مجموعتين من النفقات وهى النفقات التنظيمية (أو الهيكلية) ، والنفقات الإقليمية :

(أ) النفقات التنظيمية (أو الهيكلية) :

وهى النفقات الموزعة فى الميزانية العامة للدولة وفقاً (لهيكلها التنظيمى) وهيئاتها الإدارية ، بحيث توزع النفقات بداية على الوزارات ، ثم على الإدارات التابعة لها ، وداخل كل إدارة على أقسامها المختلفة ، أى أنه تقسيم يركز على (الجهة) التى تتولى إخراج النفقة العامة .



(ويتميز) هذا التقسيم بأنه يساعد الحكومة على تتبع مدى تنفيذ أجهزتها الإدارية لسياستها المختلفة فى الإنفاق . وبالتالى فهو تقسيم لا غنى عنه لأية حكومة. غير أنه (يعيبه) أنه لا يعين فى تتبع الآثار المختلفة الاقتصادية والاجتماعية للنفقات العامة ذاتها ، وليس للجهاز الإدارى المكلف بإخراجها .

(ب) النفقات الإقليمية :

وفيه تقسم النفقات العامة وفقاً للنطاق الإقليمى لسريانها ، سواء على مستوى إقليم الدولة وتتولاها الحكومة بوزارتها المختلفة ، أو على مستوى ولاياتها التابعة لها وتشرف عليها إداراتها المحلية . وهنا يمكن التمييز بين نوعين من النفقات هى :

١- **نفقات قومية :** وهى النفقات التى تصدرها الحكومة المركزية (.أو الاتحادية) على مستوى إقليم الدولة ككل ويستفيد منها جميع المواطنين ، كنفقات الدفاع والأمن والقضاء والدبلوماسية .

٢- **نفقات محلية :** ويتخصص بإخراجها الهيئات أو الأجهزة الإدارية لكل محلة أو ولاية أو إقليم من أقاليم الدولة ، وينتفع بها سكان هذه الولاية ، كنفقات النقل والكهرباء والمياه .

(ويتميز) التقسيم الإقليمى بأنه يساعد على تتبع مدى استفادة المواطنين عامة من النفقات العامة على المستوى القومى ، ومدى انتفاع سكان كل محلة أو إقليم منها على المستوى المحلى . بيد أنه (يؤخذ عليه) أنه يصعب أحياناً التفرقة بين منافع النفقة العامة القومية والإقليمية لتداخلها ، فضلاً عن أنه يعيبه كالتقسيم التنظيمى أنه لا يمكن الباحث من تتبع الآثار الاقتصادية والاجتماعية لكل نفقة قومية أو محلية . ومع ما تقدم فإن التقسيم الإدارى لا غنى عنه فى أى ميزانية من الميزانيات العامة للدولة ، بيد أنه يحتاج معه إلى تقسيم آخر وظيفى أو اقتصادى .



ثانياً التقسيم الوظيفى للنفقات العامة

ويهـتم هـذا التقسيم بتوزيع النفقات العامة وفقاً (للغرض) الذى (وظفت) كـل نفقـة من أجله ، دون ما نظر إلى (الجهة) المكلفة بإصدارها إدارياً . بحيث يجـرى فى الميزانية العامة تجميع كافة النفقات التى تهدف إلى تحقيق غرض واحد فـى قسـم واحـد ، حتى ولو كانت موزعة على عدة هيئات إدارية . وعادة ما يتم تقسيمها إلى التقسيمين التاليين :

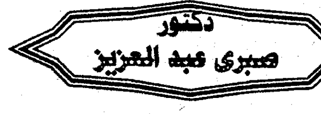
(أ) النفقات الاقتصادية والنفقات الاجتماعية :

وتضـم (النفقات الاقتصادية) ، نفقات الدولة على خدماتها المحققة لأهداف اقتصـادية . كـنفقاتها الاسـتثمارية على توفير البنية الأساسية للإنتاج بكافة أنواعه الصـناعى والـزراعى والتجارى والخدمى .. إلخ ، من توليد للطاقة ورى وصرف ونقل ومواصلات وإعانات اقتصادية .

وتشـمل (الـنفقات الاجتماعـية) ، نفقات الدولة على الخدمات الاجتماعية المخصصـة لـرعاية المواطنين اجتماعياً وصحياً ، وتنمية مداركهم العلمية والثقافية والدينـية . وذلك كنفقاتها على الإعانات الاجتماعية والضمان الاجتماعى والتأمينات الاجتماعية ، والتعليم والصحة والإسكان والخدمات الدينية والثقافية .

(ب) النفقات المدنية والنفقات العسكرية :

وهـو تقسـيم ينـبغى التعرف على حجم النفقات المدنية والعسكرية للمقابلة بيـنهما ، حتى لا تطغى النفقات العسكرية على المدنية . ويدخل هذا التقسيم فى عداد التقسـيمات الـتى أخـذ بهـا قانون الميزانية الفرنسى ، لما ميز بين النفقات المدنية الجارية والرأسمالية ، والنفقات العسكرية الجارية والرأسمالية .



(ويعيـب) التقسـيم الوظـيفى أنـه يصعب توزيع الاعتمادات المالية على الوظـائف والأغراض المختلفة ، فأحياناً ما يتصل الاعتماد بأكثر من وظيفة ، بل أن مـن الاعتمادات ما يصعب إلحاقها بأية وظيفة ، إما لأنها ليس لها طابع وظيفى مثل خدمـة الديـن العـام ، أو لأنها تهم مختلف الوظائف فيجرى توزيعها عليها بشكل تحكمى أو جزافى .

ومـع ذلك فإن التقسيم الوظيفى (يتميز) بأنه يتمشى مع التطور الحديث فى دور الدولـة المتداخلة وماليتها العامة الوظيفية غير المحايدة . إذ ييسر التعرف على الغرض الذى تسعى الدولة لتحقيقه من وراء نفقاتها العامة وتتبع مدى التزام جهازها الإدارى والإنتاجى بتنفيذه .

ثالثاً التقسيم الاقتصادى للنفقات العامة

يتأسـس التقسـيم الاقتصـادى للنفقات العامة على معايير اقتصادية ، بهدف تسـهيل تتـبع (آثارها المباشرة) على الاقتصاد القومى بقطاعاته وأنشطته المختلفة . والسبب فى استبعاد الآثار الاقتصادية (غير المباشرة) هو أن مراعاتها من شأنه أن يفسد التقسيم ! لأن الآثار غير المباشرة للنفقة العامة قد تتناقص مع آثارها المباشرة، أو علـى الأقـل قد تؤثر سلبياً عليها ، مما يؤدى إلى تداخل آثارها جميعاً ، ويحول دون توجيه نفقة معينة لغرض اقتصادى معين .

فعلـى سـبيل المـثال ، لو منحت الدولة إعانة اقتصادية لمشروع إنتاجى ، تخصـص فى إنتاج سلعة ضرورية تشبع حاجة عامة للمستهلكين ، واشترطت عليه أن يبـيعها بسعر منخفض . هنا ستؤدى هذه النفقة (مباشرة) إلى خفض (نفقة) إنتاج هـذه السـلعة ، وزيادة (حجم) إنتاجها ، وهو (أثر إنتاجى) . ولكنها ستقود بشكل غـير مباشـر إلى زيادة استهلاك محدودى الدخل من مستهلكيها ، بزيادتها من القوة الشرائية لدخولهم ، وهو (أثر استهلاكى) .

وبالـتالى كـان لهـذه الـنفقة العامة أثران مختلفان أحدهما مباشر إنتاجى ، والآخر غير مباشر استهلاكى . فضلاً عن أنها ستعمل بشكل غير مباشر كذلك على إعـادة توزيع الدخل القومى ، وهو أثر يتخصص فى تحقيقه مباشرة أنواع أخرى من الـنفقات التحويلية . الأمر الذى دعى إلى الاعتماد على الأثر المباشر فقط فى تقسيم النفقات العامة هنا .

والتقسـيمات الـتى تستند إلى معايير اقتصادية كثيرة ومتعددة ، التى سنركز علـى أهمهـا وأوسـعها انتشاراً وتطبيقاً ، هى النفقات الحقيقية والنفقات التحويلية ، والنفقات الجارية والنفقات الرأسمالية ، والنفقات السوقية وغير السوقية .

(أ) النفقات الحقيقية والنفقات التحويلية (أو الناقلة) :

قسـم (بـيجو) الـنفقات العامة إلى نفقات تحويلية ونفقات غير تحويلية أى (حقيقية أو فعلية) . وقد نشأت ثلاثة معايير للتفرقة بينها :

الأول – معيار المقابل :

(فالـنفقة الحقيقية) هى التى تدفعها الدولة مقابل شرائها لسلعة (أو خدمة) لازمـة لإشباع حاجة عامة . وقد سميت بالحقيقة لأنها تدفع (فعلاً) عن عملية بيع وشـراء حقيقـية . كأثمان الموارد والمعدات التى تدفعها الدولة لمورديها ، والأجور والمرتبات التى تدفعها الدولة لعامليها .

أمـا الـنفقات التحويلـية (أو الـناقلة) فهى التى تمنحها الدولة للأفراد أو للمشـروعات الخاصـة دون مقابل (مباشر وحال) ، أى دون أن تشترى بموجبها مـنهم سـلعة أو خدمة معينة . (كالإعانات الاجتماعية) للمحتاجين ليشبعوا حاجاتهم الأساسـية ، (والإعانـات الاقتصادية) للمنتجين ليخفضوا من أسعار منتجاتهم وقد سميت بالتحويلية (أو الناقلة) ، لأنها تمول ضريبياً من القادرين ، وتحول (أو تنقل) إلى هؤلاء المحتاجين والمنتجين .

الثانى – معيار الإنتاجية :

(فالـــنفقة الحقيقـــية) هـــى نفقة منتجة ، وذلك لأن المنتجين يتوقعون زيادة الطلـــب علـــى منتجاتهم من الدولة بنفقاتها الحقيقية ، الأمر الذى يجعلهم ينتجون لها السـلع والخدمات التى ستشتريها بتلك النفقات الحقيقية . ويعنى هذا أن النفقة الحقيقية تؤدى مباشرة إلى خلق إنتاج جديد من شأنه أن يزيد من الناتج القومى .

وعلـــى ذلـــك فالنفقة الحقيقية هى النفقة التى تؤدى مباشرة إلى زيادة الإنتاج القومـــى ، **وهـــو ما دعى إلى وصفها بأنها (نفقة إنتاجية) . أما (النفقة التحويلية) فهـــى التى لا تزيد مباشرة من الدخل القومى بل تعيد توزيعه بين مموليها ومتلقيها ،** لذلـــك فهى تنعت بأنها (نفقة توزيعية) . لذلك فقد قسم بعض الكتاب النفقات العامة إلى : (نفقات منتجة) و (نفقات موزعة) .

الثالث – معيار الاستهلاكية :

إذا كانـــت (الـــنفقة الحقيقـــية) نفقة منتجة تعمل مباشرة على زيادة الإنتاج القومـــى . فإنهـــا فى نفس الوقت ستؤدى إلى استهلاك جزء من الموارد الإنتاجية ، كاستهلاكها لخدمات العاملين بالدولة بما تدفعه لهم من أجور . ومعلوم أن العمل يعد عنصراً إنتاجياً أى مورداً من الموارد الإنتاجية .

أما (النفقات التحويلية) فيترتب عليها فحسب تحويل قوة شرائية من فئة إلى أخـــرى . حقـــيقة قـــد يقوم متلقوها بذلك الاستهلاك ، ولكن ذلك لم يتم مباشرة كأثر لإخـــراج الدولـــة للنفقة التحويلية ، وإنما تم بشكل غير مباشر عن طريق من حولت لهـــم. والعـــبرة فـــى تقســـيم النفقات العامة هو – على ما سبق ذكره – بتتبع آثارها المباشرة وليس آثاراً غير المباشرة .

.. بيد أنه يلاحظ أن معيارى (الإنتاجية والاستهلاكية) معياران متطابقان ، لأن النفقة التى تؤدى مباشرة إلى زيادة الناتج القومى ، تؤدى فى نفس الوقت إلى استهلاك بعض الموارد الإنتاجية . وبالتالى يبقى عملاً وجود معيارين رئيسيين هما معيار (المقابل) ومعيار الإنتاجية (أو الاستهلاكية) .

كما يلاحظ أن هذين المعيارين ليسا حاسمين فى التفريق بين النفقات العامة الحقيقية ، وتلك التحويلية ، إذ يوجد بعض أنواع من النفقات العامة التى تثير خلافاً حول طبيعتها وعما إذا كانت نفقات حقيقية أو تحويلية ومثالها :-

١- حالة شراء أوراق مالية سبق إصدارها أو عقارات قائمة :

فهى نفقة حقيقية وفقاً لمعيار المقابل ، لأنها تدفع مقابل شراء تلك الأوراق المالية والعقارات . غير أنها تعد نفقة تحويلية بحسب معيار الإنتاجية ، لأنها لا تؤدى إلى زيادة فى الناتج القومى ، باعتبارها عقارات قائمة فعلاً ، وأوراق مالية سبق إصدارها ، فلا تمثل إضافة استثمارية أو إنتاجية جديدة .

٢- معاشات التأمينات الاجتماعية :

فمعاشات (العاملين بالدولة) تدخل فى إطار النفقات الحقيقية ، على اعتبار أنها جزء من أجر العامل الذى دفعته الدولة إليه نظير عمل أداه لها غير أنها حجزته وأجلت دفعه لوقت تال . ولكنها تعد نفقة تحويلية إذا ما حصل هذا الموظف أو ورثته من بعده على معاش أكثر مما اقتطع تأمينياً من أجره أثناء خدمته .

وتختلط الأمور أكثر بالنسبة لمعاشات (غير العاملين بالدولة) . فهى لا تدفع لهم مقابل خدمات عامة أدوها للدولة ، بل عما اقتطع من دخولهم الخاصة من أقساط تأمينية . فهنا لا يتوافر عنصر المقابل حتى يتم اعتبارها نفقات حقيقية ! كما أن الأقساط التى

دفعوها تحول بين إدخالها فى النفقات الناقلة (أو التحويلية) ، لأنها لم يترتب عليها تحويل مـال مـن فـئة لأخرى ، فهم ممولوها ومتلقوها فى نفس الوقت ، وذلك إذا لم تتجاوز معاشاتهم ما أقتطع منهم أثناء خدمتهم ، وإلا تم اعتبار الزيادة نفقة تحويلية .

٣- فوائد الدين العام :

فهـى وفقاً للفكر الرأسمالى تعد نفقة حقيقية ، لأنها تدفعها الدولة مقابل استخدامها لـرأس مال الدين . بيد أنها وفقاً للفكر الإسلامى الذى يحرمها لربويتها ، ويعتبر أنها يأخذهـا المقرض دون مقابل حيث لا إنتاجية فى النقود حتى يدعى استخدامها فيمكن اعتبارها نفقة تحويلية .

ومع ما تقدم فإن التفرقة بين النفقات الحقيقية والنفقات التحويلية ، تعد تفرقة هامة اقتصادياً ، وغالباً ما يستخدمها الباحثون للتعرف على الآثار الاقتصادية والاجتماعية للنفقات العامة.

(ب) النفقات الجارية والنفقات الرأسمالية (أو الاستثمارية) :

المعـيار الـذى يفرق بين النفقات الجارية والنفقات الرأسمالية ، هو معيار اقتصادى، يتمثل فى مدى مساهمة النفقة فى تكوين رأس المال القومى (العينى) من عدمه .

(فالـنفقات الرأسـمالية) فهى تلك النفقات الاستثمارية التى تؤدى إلى زيادة أدوات الإنـتاج الثابـتة الموجودة تحت تصرف الجماعة ، كنفقات الإنشاء والتعمير وإقامة السكك الحديدية ورصف الطرق وشق الترع .

أمـا (النفقات الرأسمالية) هى تلك النفقات الإدارية التى لا تسهم فى زيادة رأس المـال القومى (العينى) ، كالنفقات اللازمة لتسيير المرافق العامة للدولة ، من أجور موظفين وتكاليف صيانة .

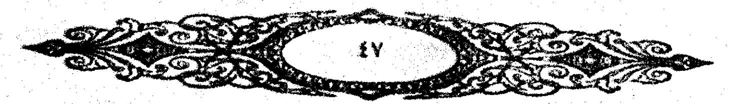
وواضح أن كلاً من النفقات الجارية والنفقات الرأسمالية يمكن إدراجها تحت النفقات العامة الحقيقية لتوافر معيار المقابل أو الإنتاجية فيها . كما يلاحظ أنها جاءت تطويراً للتقسيم التقليدى للنفقات العامة الذى كان لا يستند إلى معايير اقتصادية ، ويقسمها إلى (نفقات عادية) وهى نفقات منتظمة لا تتكرر بصفة دورية سنوياً بشكل يمكن توقعه ، كنفقات سير الإدارة الحكومية من أجور ومرتبات وبالتالى يمكن تمويلها بالموارد العاديه من أملاك الدولة والرسوم والضرائب ، (ونفقات غير عادية) أو استثنائية تقع بشكل غير منتظم ، بحيث يصعب توقع حجمه ، كنفقات الحروب والكوارث وكذا نفقات الإنشاء والتعمير وبالتالى يمكن تمويلها بالموارد غير العادية من قروض عامة وإصدار نقدى . ونظراً لانتقاد هذا التقسيم التقليدى ، فقد تم تطويره إلى التقسيم الحالى ، لتقابل النفقات الرأسمالية النفقات غير العادية ، وتقابل النفقات الجارية النفقات العادية .

(جـ) النفقات السوقية والنفقات غير السوقية :

يقصد (بالنفقات غير السوقية) تلك التى ليس لها علاقة باقتصاد السوق، وتتمثل فى النفقات اللازمة لوجود التنظيم السياسى للدولة ، كنفقات الإدارة العليا والدبلوماسية والدفاع . أما (النفقات السوقية) فهى تلك النفقات التى لها علاقة باقتصاد السوق ، وتنقسم إلى نوعين رئيسيين هما :

١- نفقات لازمة لوجود اقتصاد السوق :

ومثالاً نفقات الأمن والقضاء ، حيث توفر - بلا مقابل مباشر - الحماية للمتعاملين فى السواق ولأموالهم حتى يمارسوا نشاطهم فيه باستقرار .



٢ – نفقات تتدخل فى اقتصاد السوق :

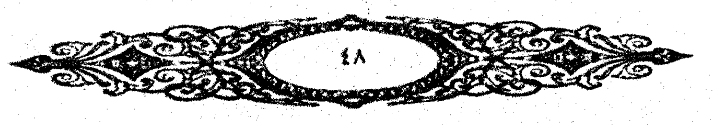
والدولة تتدخل فى اقتصاد السوق بنفقات متنوعة ، إما لتهيئته كما فى نفقاتها علـى إقامة البنية الأساسية للإنتاج من رصف طرق وإقامة كبارى وتوليد طاقة . أو لسـد النقص فـيه بإقامة المشروعات ذات الربحية المنخفضة أو غير الفورية التى يتجنـب النشـاط الخـاص إقامتها . وكذلك نفقاتها الإدارية لتوجيه النشاط الخاص ، ونفقاتها على مشروعاتها الإنتاجية المنافسة للنشاط الخاص .

(ويتمـيز) تقسـيم النفقات العامة إلى نفقات سوقية وغير سوقية ، بأنه يبين مختلف العلاقات التى تنشأ بين النشاط العام والنشاط الخاص ، إلا أنه (يؤخذ عليه) أنه أضيق من أن يغطى كل مظاهر الإنفاق العام .



تلـك كانـت أهم تقسيمات النفقات العامة (الإدارية والوظيفية والاقتصادية) وهى وإن كانت لم يسْلم أى منها من نقد ، إلا أن لكل منها مزاياها التى يكمل بعضها بعضاً . لذلك فإنه عملاً قد تفاوتت الدول فى الاعتماد على هذه التقسيمات فى تبويبها لميزانياتها العامة ، ففرنسا مالت إلى التقسيم الإدارى ، وأمريكا إلى التقسيم الوظيفى، ولكن ما لبث أن أخذ كل منهما إلى جانب ذلك بالتقسيم الاقتصادى .

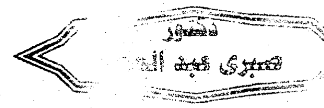
ولاشك أن هذه التقسيمات المتنوعة للنفقات العامة ، تعين فى تتبع (آثارها) المخـتلفة الاقتصادية والاجتماعية والمالية ، خاصة بعد أن زاد الدور التدخلى للدولة الحديـثة ، وتعـددت أغراضها ، فتوسعت نفقاتها العامة وزاد (حجمها) ، على ما ينبغى تتبعه من خلال الفصلين التاليين .

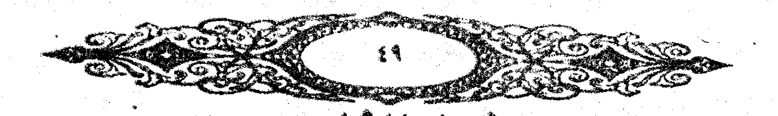


(مراجع مختاره)

- د. أحمـــد بديـــع بليح ، محاضرات فى الاقتصاد المالى ، المنصورة ، مكتبة الجلاء الجديدة ، ١٩٨١ ص ٤٥ .
- د. أحمد جامع ، علم المالية العامة جـ١ فى المالية العامة ، القاهرة ، مكتبة سيد عبد الله وهبة ، ١٩٦٥ ص ٤٦ .
- د. محمـــد حلمـــى مـــراد ، مالـــية الدولة ، القاهرة ، مطبعة نهضة مصر ، ١٩٦١ ص ٣٢ .
- د. حمـــدى أحمـــد العـــنانى ، اقتصاديات المالية العامة فى ظل المشروعات الخاصة ، بدون ناشر أو مكان نشر ، ١٩٨٥ ص ٨٣ .

- Laufenberger (H.) : " Théorie Economique et psychologique des Financies pulliques" , Tome I du Traité d'économie et de législation financiènes, ٥e édition , sirey, Paris , ١٩٥٦ . ٥٢ – ٦١ .
- Pigou (A.G.) : " A study in public finance" , London , ٣ rd . edition , ١٩٥١ , P. ١٩ – ٢٣ .





الفصل الخامس

حجم النفقات العامة

الملاحــظ مــن تطور حجم النفقات العامة فى مختلف دول العالم ، أنها فى زيـادة مضــطرده ، ممـا جعل منها (ظاهرة عامة) تستحق الدراسة للتعرف على (أسبابها وحدودها) على ما سيجرى بحثه تباعاً فى موضعين :

الأول – ظاهرة تزايد حجم الإنفاق العام .

الثانى – حدود الإنفاق العام .

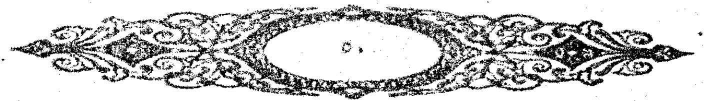
أولاً

ظاهرة تزايد حجم الإنفاق العام

اهــتم الكتاب بدراسة ظاهرة التزايد المستمر فى حجم النفقات العامة للدولة ، حــتى اكتشف الكاتب الألمانى (أدولف فاجنر) قانوناً عاماً يحكم هذه الظاهرة . وقد عــنى كثير من كتاب الغرب أمثال : كوهن وليروا بولييه وليون ساى وكولم وبيكوك وويــزمان ، بالبحــث عــن أســباب هذه الظاهرة مما يستوجب إبراز هذا القانون ، ودراسة تلك الأسباب تباعاً :

قانون فاجنر : WAGNER'S LAW

قــام فاجــنر بدراسة تدور حول النفقات العامة فى ميزانية الدول الأوروبية خــلال القــرن التاســع عشر . وقد لاحظ اتجاهاً على المدى الطويل ، نحو الزيادة المتوالــية ، بنســب تفوق الزيادة فى الناتج (أو الدخل) القومى . وانتهى إلى وضع قانون عام مؤداه أن " معدل الزيادة فى النفقات العامة ، يكون أكبر من معدل الزيادة فى الدخل القومى " .



وإن نظــرة إلــى الموازنــة العامة للمملكة المتحدة ، ليلاحظ منها أن نسبة الــنفقات العامة إلى الناتج (أو الدخل) القومى ، قد تزايدت خلال النصف الأول من القرن العشرين ، على النحو الذى يتضح من الجدول التالى :

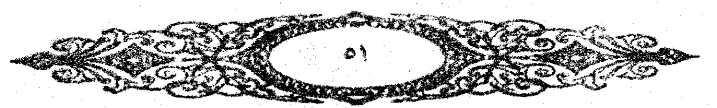
جدول رقم (١)

لبيان ظاهرة تزايد نسبة النفقات العامة إلى الناتج القومى
في المملكة المتحدة خلال النصف الأول من القرن العشرين

السنــــــة	نسبة الزيادة المئوية للإنفاق العام
١٩٠٠	١٤ %
١٩١٠	١٣ %
١٩٢٠	٢٦ %
١٩٣٠	٢٦ %
١٩٤٠	٦٠ %
١٩٥٠	٣٩ %

المصدر : د. عاطف صدقى مبادئ المالية العامة ، القاهرة
دار النهضة العربية ١٩٧٢ ص ١٥٣

وإذا كان يلاحظ من هذا الجدول أن نسبة الزيادة فى النفقات العامة إلى الناتج القومــى الإجمــالى فــى المملكــة العامة خلال تلك المدة ، قد انخفضت فى بعض السنوات أو ثبتت ، فقد يرجع ذلك لأسباب فنية لم نتوقف عليها ، والعبرة فى سريان قانون فاجنر هى بالمدة الطويلة وليس القصيرة . وخلال هذه المدة الطويلة -"النصف قــرن"- تدل الأرقام على زيادة نسبة النفقات العامة فى الناتج القومى من ١٤% عام ١٩٠٠ إلى ٦٠% عام ١٩٤٠ ، و ٣٩% فى نهاية هذه المدة .



أسباب ظاهرة تزايد حجم النفقات العامة :

اهـتم فاجنر ببيان أسباب حدوث ظاهرة تزايد حجم النفقات العامة ، وأرجعه إلى تزايد وظائف الدولة الحراسية والإنتاجية والاجتماعية . بيد أن هذه الزيادات فى حجـم الإنفـاق العام ، قد تكون (ظاهرية) لا تنم عن زيادة (حقيقية) فى مجموع النفقات العامة ! الأمر الذى يقتضى معه من الباحث ، أن يلم (بالأسباب الظاهرية) لهذه الزيادة ، حتى يستبعدها من تحليلاته ليستخلص (الأسباب الحقيقية) من ورائها وهو ما سيجرى بحثه تباعاً .

(أ) الأسباب الظاهرية لتزايد حجم النفقات العامة :

تـرجع الأسباب الظاهرية للزيادة فى حجم النفقات العامة إلى ثلاثة أسباب : فنية وتضخمية وسكانية :

١- الأسباب الفنية :

وهـى الأسباب التى ترجع إلى [التغيرات التى تحدث فى الفن الموازنى] ، بسبب التطورات التنظيمية والحسابية .. وغيرها من الطرق التى تأخذ بها الحكومات فى إعدادها لموازناتها العامة .

(فتنظيمياً) قد يتم تغيير (طريقة إعداد الميزانية) من ميزانية عامة موحدة تضـم نفقـات وإيرادات الدولة وكافة هيئاتها العامة ، إلى الفصل بين ميزانية الدولة وميزانـيات هيئاتها العامة ، لتوضع فى ميزانيات مستقلة أو ملحقة بالميزانية العامة للدولة . إذ الانتقال من ذلك التوحد الموازنى ، إلى ذلك التعدد أو العكس ، يؤدى إلى زيادة أو انخفاض ظاهرى فى النفقات العامة ، مما ينبغى تداركه .



(وحسـابياً) فقد تختلف (طريقة القيد فى حسابات الميزانية) من الميزانية الصـافية إلى الميزانية الإجمالية . فطريقة (الميزانية الصافية) ، تقود إلى (قاعدة التخصـيص) أى تخصيص إيراد عام معين لنفقة عامة محددة . وبمقتضاها تخصم الإدارة أو الهيـئة العامـة المكلفة بتحصيل إيراد عام ما ، نفقات تحصيله ، بحيث لا تـورد للميزانـية العامة إلا صافيه فقط . ولا تظهر هذه النفقات العامة فى الميزانية العامة . وهو ما يعنى ظهور النفقات العامة بأقل من حجمها الأصلى .

وقد قامت معظم الحكومات بهجر طريقة الميزانية الصافية ، لأنها تؤدى إلى إضـعاف الـرقابة على إنفاق الأموال العامة . وأخذت بدلاً منها (بطريقة الميزانية الإجمالـية) ، التى تقوم على (قاعدة عمومية الميزانية) ، التى تقيد فيها كل النفقات العامـة ، وكـذا كل الإيرادات العامة دون تخصيص أو مقاصة . وهى طريقة تؤدى إلـى ظهـور الـنفقات العامـة فى الميزانية العامة بأكبر من حجمها قبل التغيير . وتـنطوى على زيادة ظاهرية بسبب تغيير الفن المالى ، ينبغى استبعادها للتوصل إلى مقدار الزيادة الفعلية .

٢ - الأسباب التضخمية :

وتتمـثل فى [الارتفاع المتوالى فى الأسعار] الذى يجتاح أسواق معظم دول العـالم ، [والانخفاض المتوالى فى قيم العملات] ، حتى أنه لم تسلم عملة أية دولة مـن ذلك . وهو ما يضطر الدولة إلى أن تدفع عدداً أكبر من النقود مما كانت تدفعه لشراء نفس المقدار من السلع والخدمات .

وحـتى يتم التعرف على مدى الزيادة الحقيقية فى الإنفاق العام ، فإنه ينبغى اسـتبعاد هـذه الآثـار التضخمية من حجم النفقات العامة . ويتحقق ذلك عن طريق الاسـتعانة بأرقـام قياسـية ، بمقتضاها يتم رد أرقام النفقات العامة إلى مقياس نقدى ثابت ، مع استخدام المعادلة التالية :

$$\frac{\text{الإنفاق العام بالأسعار الجارية} \times ١٠٠}{\text{المستوى العام للأسعار}}$$

وبتطبيق ذلك على مصر فى الفترة من ٥٢ : ١٩٧٠ ليتضح أن نفقاتها العامة الحقيقية ، قد تطورت على الوجه الذى يمكن تبينه من الجدول التالى :

جدول رقم (٢)

لبيان تطور النفقات العامة المصرية بالأسعار الجارية الثابتة

فى الفترة من ٥٢ : ١٩٧٠ **(بالمليون جنيه)**

العام	النفقات العامة بالأسعار الجارية	الرقم القياسى	النفقات العامة بالأسعار الثابتة لعام ٥٩ – ٦٠
٥٢ – ٥٣	٢٠٦	١٠٠	٢٤٣,٢
٥٩ – ٦٠	٥٠١,٣	٢٤٣	٥٠١,٣
٧٠ – ٧١	١٥٨٢,١	٧٦٨	١٢٥٥,٦

المصدر : د . أحمد جمال الدين موسى دروس فى ميزانية الدولة

المنصورة ، مكتبة الجلاء الجديدة ، ١٩٩٦ص ١٢٤

ويدل هذا الجدول ، على أن النفقات العامة بالأسعار الجارية خلال تلك المدة، قد زادت بحوالى (ثمانية) أضعاف . فى حين أنه بعد استبعاد الأسباب الظاهرية التضخمية، تبين أن النفقات العامة الحقيقية لم تزد إلا بحوالى (خمسة) أضعاف تقريباً .

٣- الأسباب السكانية :

تـدل الإحصـائيات السكانية العالمية على أن معدل النمو السكانى المتوسط لمعظـم دول العـالم يتجه نحو الارتفاع ، وهو ما يترتب عليه زيادة حجم السكان ، والتركيـب العمـرى لهـم ، ويـؤدى إلى ارتفاع نسبة السكان فى المراحل العمرية الأولـى. ويتطلـب ذلك تدبير الخدمات اللازمة لرعايتهم إسكانياً وصحياً وتعليمياً ، وتدبير فرص العمل المناسب لهم ، وهى أمور تحتاج إلى مزيد من النفقات العامة .

وهــذه الــزيادة الإنفاقية بسبب السكان تعد زيادة ظاهرية (أو صورية) ينبغى استبعادها للتعرف على الزيادة الحقيقية فى النفقات العامة . ويتحقق ذلك باحتساب الزيادة فـــى متوسط نصيب الفرد الواحد من النفقات العامة ، وهى تحسب بقسمة إجمالى النفقات العامـــة الكلية – الخالية من المؤثرات التضخمية – على عدد السكان فى مختلف فترات المقارنة . ويمكن تطبيق ذلك على بيان التطور السكانى فى مصر خلال نفس الفترة التى سبق الاستدلال بها وهى من ٥٢ : ١٩٧٠ والتى يتضمنها الجدول التالى :

جدول رقم (٣)

لبيان التطور السكانى ومتوسط نصيب الفرد من النفقات العامة

الحقيقية فى مصر فى الفترة من ٥٢ : ١٩٧١

العام	النفقات العادية بالأسعار الثابتة (مليون جنيه)	الرقم القياسى	عدد السكان (مليون نسمة)	متوسط نصيب الفرد من إجمالى النفقات الثابتة (بالجنيه)
٥٢ – ٥٣	٢٤٣,٢	١٠٠	٢١,٤	١١,٤
٥٩ – ٦٠	٥٠١,٣	٢٠٦	٢٥,٥	١٩,٧
٧٠ – ٧١	١٢٥٥,٦	٥١٦	٣٣,١	٣٧,٩

المصدر : د. أحمد جمال الدين موسى ، دروس فى ميزانية الدولة م.س. ص ١٢٤

وتوضح بيانات هذا الجدول مدى الزيادة المستمرة فى حجم سكان مصر فى تلك الفترة ، من ٢١,٤ مليون نسمة عام ٥٢ / ٥٣ إلى ٣٣,١ مليون نسمة عام ٧٠ – ٧١ . بـــل إن الـــتعدادات الرســـمية لسكان مصر تثبت أن حجم السكان تزايد حتى أصبح عام ١٩٩٦ حوالـــى ٦٠ ملـــيون نسمة . وقد ترتب على ذلك زيادة نصيب الفرد من إجمالى النفقات العامة من ١١,٤ جنيه عام ٥٢ / ٥٣ إلى ٣٧,٩ جنيه عام ٧٠ – ٧١ .

وعلـــى ذلك وبتخليص حجم الإنفاق العام من تلك المؤثرات الظاهرية الثلاث السـابقة سـواء الفنية أو التضخمية ، أو السكانية ، يتضح مدى الزيادة الحقيقية فى حجم الإنفاق العام . وبتطبيق ذلك على تطور النفقات العامة فى مصر فى تلك الفترة ليتبيـــن أن نسبة النفقات العامة فى الدخل القومى قد زادت زيادة حقيقية بمعدل ٢٥,٦ % عام ٥٣/٥٢ إلى ٣٨,٩% عام ٦٠/٥٩ إلى ٥٩,٩% عام ٧١/٧٠ .

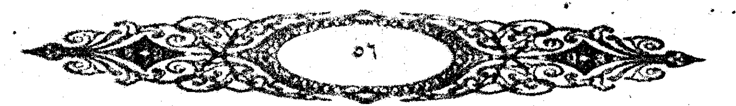
(ب) الأسباب الحقيقية لظاهرة تزايد النفقات العامة :

أدى تطـــور دور الدولـــة من الدولة الحارسة ، ذات المالية العامة المحايدة ، إلـــى الدولة المتدخلة والمنتجة ، ذات المالية العامة الوظيفية والمخططة ، إلى زيادة حجـــم الإنفاق العام فى كل دول العالم . فمع هذا التطور فى دور الدولة اتسع دورها الإدارى والسياســـى والاقتصادى والاجتماعى والمالى ، المحقق لأغراضها العامة ، وهى أسباب خمسة : إدارية وسياسية واقتصادية واجتماعية ومالية نستعرضها تباعاً:

١ - اتساع الدور الإدارى للدولة :

كان لظهور الدولة الحديثة أثره فى زيادة دورها التدخلى فى الحياة الاجتماعية ، زيـــادة تفاوتت درجاتها بحسب النظام السياسى والاقتصادى والاجتماعى للدولة . إذ زاد دورهـــا الإدارى فى الدولة الاشتراكية بنسبة أكبر من زيادة فى الدول الرأسمالية والنامية . واتسعت وظائف الدولة فلم تعد تقتصر على وظائفها التقليدية الحراسية ، وهى وظائف الأمـــن والدفاع والقضاء ، وإنما امتدت لتؤدى وظائف خدمية وإنتاجية كثيرة : كخدمات التعليم والثقافة والفنون والآداب والصحة والتعمير والإسكان .

وازديـــاد وظـــائف الدولـــة الإداريـــة تعدداً وتوسعاً ، أدى إلى زيادة أعداد موظفـــيها ، وتضـــخم نفقـــات الدولـــة الإدارية عليهم . فعلى سبيل المثال فى مصر تضـــاعفت نسبة الإنفاق على الأجور فى إجمالى النفقات العامة خلال عشر سنوات ،

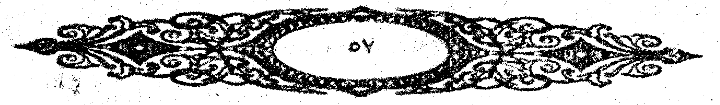


فكانــت ٩,٧% عام ٧٩ وتضاعفت لتبلغ نسبة ٢٠,٦% من إجمالى الإنفاق العام فى موازنة عام ٨٩-٩٠ (د. أحمد جمال م.س. ص ١٤٤)

٢- اتساع الدور السياسى للدولة :

زاد الــدور السياســى للدولــة الحديثة واتسع بشكل كبير ، وتضاعفت معه النفقات العامة اللازمة لذلك . (فداخلياً) أدى انتشار الأفكار الديمقراطية إلى ظهور الحــياة النيابــية وما تتطلبه من نفقات على الانتخابات والمجالس النيابية والتنظيمات الشعبية . (وخارجياً) أصبح للحكومات دور كبير على الساحة الدولية ، نظراً لكثرة علاقاتهــا الخارجــية مــع الحكومات الأخرى ، ومشاركتها فى المنظمات والمحافل الدولــية ، ممــا اقتضى زيادة نفقات التمثيل الدبلوماسى للدولة . بالإضافة إلى زيادة الــتحديات الدولــية (عســكرياً) مما دفع الحكومات إلى الدخول فى سباق التسليح العسكرى لحماية شعوبها ومصالحها الدولية .

ولقــد غالت معظم الحكومات فى أدائها لهذه الأنشطة السياسية : الديمقراطية والدبلوماســية والعســكرية ، فتضخمت نفقاتها العامة عليها وشغلت نسبة كبيرة من إجمــالى الإنفــاق العــام ومثل عبئاً كبيراً على موازناتها العامة . فالإنفاق فى مصر مــثلاً، تطور بتطور مواجهاتها العسكرية ، ففى عام ٥٢-٥٣ كان يمثل نسبة ٤,٣% فقــط مــن الناتج القومى الإجمالى ، ولكن ومع العدوان الثلاثى على مصر عام ٥٦ ارتفعــت نسبته إلى ٦,٧% فى ميزانية ٥٦-٥٧ ، ومع عدوان ٦٧ زادت نسبته إلى ٨,٧% فــى موازنــة٦٨-٦٩ . وزادت أكثر فى حرب أكتوبر / رمضان ٧٣ لتصل إلى ١٠% فى موازنة ١٩٧٣ . (د. أحمد جمال م.س.ص ١٤٢) .



٣- اتساع الدور الاقتصادى للدولة :

أدى الفكـر التقلـيدى المـانع للدولة من التدخل فى الحياة الاقتصادية ، إلى وقوع الأزمات الاقتصادية فى كثير من بلدان العالم ، توج بأزمة الكساد العظيم الذى اجـتاح أسـواق العالم مع بداية هذه القرن ، وارتفعت بالتالى نسبة البطالة فى معظم بلـدان العـالم . يضاف إلى ذلك وقوع الحربين العالميتين الأولى والثانية خلال هذا القرن ، قد أفقد كثيراً من بلدان العالم لأجهزتها الإنتاجية .

وقد تطلب ذلك ضرورة تدخل الدولة فى الحياة الاقتصادية ، لتحقيق التوازن الاقتصـادى ، والوصول إلى التشغيل الكامل للقضاء على البطالة ، وإجراء عمليات إعادة إنشاء وتعمير أجهزتها الإنتاجية .

ولقـد تفـاوت دور الدولـة الاقتصـادى وفقـاً لمذهبها الاقتصادى ، ففى (الاقتصـاديات الاشـتراكية) أصبحت الدولة مسئولة عن استغلال الموارد القومية ، وعـن القـيام بالإنـتاج ، وذلـك بسبب اتساع نطاق تملكها لأدوات الإنتاج . وفى (الاقتصـاديات الرأسمالية) ، وإن كانت ما زالت تولى للسوق دوراً رئيسياً فى تنظيم الإنـتاج ، إلا أن تلـك الأزمـات الاقتصـادية التى تعرضت لها ، أدت إلى إتباعها للأفكـار الكيـنزية الـتى تجعل للطلب الحكومى – وما يتطلبه من زيادة فى النفقات العامـة الاقتصـادية – وسيلة فعالة فى معالجة الأزمات الاقتصادية ومقاومة الكساد والـبطالة . ولقد زادت مسئوليات (الدول النامية) ، إذ أصبحت مسئولة عن تحقيق التنمـية الاقتصـادية ، وما تتطلبه من تشييدها للبنية الأساسية للإنتاج . ومشاركتها بشـكل رئيسـى فـى الإنـتاج بمشروعاتها الاقتصادية العامة ، وكذا منحها إعانات اقتصـادية للمشـروعات الوطنـية الهامة . وقد بلغت نسبة الاستثمارات العامة إلى الاسـتثمارات الكلية فى مصر إلى ٩٢,١% عام ٧١ / ٧٢ . (د. رفعت المحجوب المالية العامة م.س.ص ٩١) .

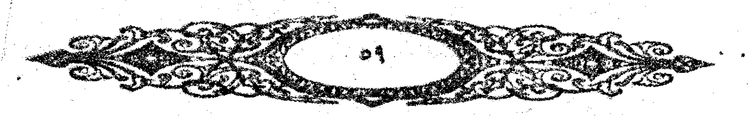
ولا شك أن اتساع الدور الاقتصادى للدولة على هذا الوجه ، قد أنعكس على نفقاتهـا العامــة ، فـزادت نسبة النفقات الاقتصادية فيها بشكل كبير وملموس . ففى مصــر زادت الـنفقات العامة الاستثمارية من ٢٥% من إجمالى الإنفاق القومى فى السـنة الماليـة ٦٣/٦٢ إلـى ٣٠% فى السنة المالية ٦٧/٦٦ (د. سيد عبد المولى المالية العامة م.س.ص ١٤٢)

٤- اتساع الدور الاجتماعى للدولة :

كـان لتحيـيد دور الدولـة المـالى والاقتصـادى حفاظاً على مبدأ التركيم الرأسـمالى فـى الفكر التقليدى أثره فى ظهور تناقضات اجتماعية وتفاوتات طبقية ، فاتسـعت هوة التفاوت بين رأس الهرم الاجتماعى الطبقى وبين قاعدته ، لتتأثر القلة بمعظم الثروات ، وتعيش الكثرة على الكفاف .

وأمام هذا التناقض الطبقى ، وما جر إليه من قلاقل وثورات اجتماعية بشكل أثـر سـلبياً علــى الـنمو الاقتصادى ، كان لا بد للدولة أن تتدخل لتحقيق التوازن الاجـتماعى ، فـزادت نفقاتهـا الاجتماعية بغرض تضييق هوة التفاوت فى توزيع الدخـول والـثروات بيـن الفئات . وعملت على رفع مستوى معيشة الطبقات ذات الدخـول المحـدودة ، فزادت نفقاتها التحويلية لإعادة توزيع الدخل القومى فى صالح هـذه الطـبقات الفقيرة التى تأثرت أكثر بأزمات البطالة . وتوسعت فى نفقاتها العامة المجانية على الصحة والتعليم ودعم السلع الضرورية .

وفـى الـبلاد التى كانت تعانى من نقص التشغيل ، فقد أدت أفكار كينز فيها إلى زيـادة الـنفقات الاجتماعية لصالح هذه الطبقات الفقيرة كعلاج لهذا النقص فى التشغيل . خاصـة وأن زيادة فرص الاستثمار أمر غير ميسور فى المدى القصير ، لذا كان العلاج الأيسـر هو عن طريق زيادة القوة الشرائية لهذه الفئات المحدودة الدخل ، بمنحها إعانات اجتماعـية فـيزداد استهلاكها خاصة وهى تتمتع بميل مرتفع للاستهلاك ، مما يؤدى إلى تنشيط الطلب الفعال ورفعه إلى المستوى المحقق للتشغيل الكامل .



٥- اتساع الدور المالى للدولة :

انعكس التطور المتقدم فى دور الدولة واتساعه لتحقيق أغراض سياسية واقتصادية واجتماعية ، على المالية العامة للدولة ، فخرجت من حيادها المالى الذى كان يقتصر على مجرد تحقيق التوازن المالى فقط بتدبير الإيرادات العامة اللازمة لتغطية النفقات العامة فحسب .وتعدت ذلك لتصبح مالية وظيفية تتدخل لتحقيق أغراض غير مالية اقتصادية واجتماعية وغيرها .

ومن هنا فبعد أن كان ممنوعاً على الدولة أن تلجأ إلى وسائل التمويل غير العادية ، من قروض عامة وإصدار نقدى لسداد نفقاتها العامة ، حتى لا يقع عجز فى الميزانية يخل بمبدأ التوازن بين النفقات العامة والإيرادات العامة ، أصبح بعد توسع الدور المالى للدولة ، عدم التوازن بينهما أمراً مقبولاً لتحقيق التوازن الاقتصادى والاجتماعى . وبالتالى جاز للدولة أن تلجأ إلى تلك الموارد غير العادية ، لتمويل نفقاتها العامة . غير العادية المحققة لذلك الدور التدخلى الواسع للدولة بأغراضه الكبيرة ، وقد أدى ذلك إلى زيادة النفقات العامة للدولة لدفع أقساط هذه القروض العامة وفوائدها وكذا لمواجهة الآثار التضخمية التى يحدثها ذلك الإصدار النقدى .

جملة القول أن اتجاه النفقات العامة للدولة نحو التزايد المضطرد أصبح ظاهرة عامة ملموسة فى كل دول العالم ، نظراً لتطور واتساع دور الدولة الحديثة ... ولكن إلى أى حد ستتعاظم هذه النفقات العامة ؟ هذا ما سنجيب عليه الآن .



(ثانيا)
حدود الإنفاق العام

إذا كانـت الظاهـرة العامة هى اتجاه حجم النفقات العامة نحو التزايد ، فإن ذلك لا يعنى أن الدولة يمكنها أن تستمر فى تعظيم حجم نفقاتها العامة بلا حدود ! إذ أنها محكومة فى ذلك بحدود ثلاثة هى :

الأول – مستوى الدخل القومى :

سـلطة الدولـة فـى تحديد حجم نفقاتها العامة مقيدة بألا تتجاوز (الطاقة أو المقـدره القومـية)". أى بمدى قدرتها على الحصول على الإيرادات العامة اللازمة لـتمويل هذه النفقات من الناتج (أو الدخل) القومى . على اعتبار أن الدخل القومى يعد المصدر النهائى الذى تستمد منه الدولة إيراداتها العامة .

فـإذا كانت الدولة تعتمد على الضرائب كإيراد عام رئيسى ، فإنها لا تستطيع أن تـأخذ كـل (أو أغلـب) الدخل القومى لصالح الضرائب ، وإلا كان نوعاً من المصـادرة للدخول . بل هى محكومة فى ذلك بما يسمى بالطاقة الضريبية القومية ، أى بمـدى مقـدار الدخل القومى على تحمل عبء الضريبة ، ومدى قدرة الاقتصاد القومى على تحمل آثارها .

كمـا أن حجـم الـنفقات العامـة يـتوقف كذلـك على المذهب الاقتصادى والاجتماعى الذى تتبعه الدولة ، فتزيد النفقات العامة فى الدولة الاشتراكية ، عنه فى الدول الرأسمالية ، لأن الدول الاشتراكية تقوم بإشباع كثير من حاجات الجماعة التى يترك أمر إشباعها للقطاع الخاص فى الدول الرأسمالية .

وعمومـــاً فتدل الأرقام الإحصائية لنفقات الدول على وجود (علاقة طردية) بيــن حجــم الــنفقات العامـــة ومستوى الدخل ، فيزيد حجمها بزيادة مستوى الدخل ويـــنخفض بانخفاضـــه ، فـــيرتفع فى الدول الغنية عنه فى الدول الفقيرة . وذلك لأن الـــدول الغنية تكون أقدر من الدول الفقيرة على فرض ضرائب على دخول مواطنيها الذيـــن يتميزون بمستوى دخل مرتفع ، مما يجعل مقدار الضريبة لا يشكل عبئاً مالياً كبيراً عليهم . وعلى ذلك فلا يجوز للدولة فى تقديرها لحجم نفقاتها العامة أن تتجاوز مستوى دخلها القومى فى حدود طاقتها أو مقدرتها المالية القومية .

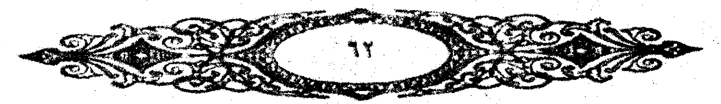
الثانى – مستوى النشاط الاقتصادى :

تثبـــت الدراسات الاقتصادية كذلك وجود (علاقة طردية) بين حجم النفقات العامـــة ومســـتوى النشاط الاقتصادى ، إذ يزيد حجم النفقات العامة بارتفاع مستوى النشاط الاقتصادى ، وينخفض بانخفاضه .

والســـبب فـــى ذلـــك هو أن الدول ذات المستوى الاقتصادى المرتفع ، تتسع مشـــروعاتها العامة سواء مشروعاتها لإقامة البنية الأساسية للإنتاج ، أو مشروعاتها الإنتاجـــية العامـــة الـــتى يشملها ما يسمى بالقطاع العام ، مما يؤدى إلى زيادة حجم الـــنفقات العامـــة فـــى هـــذه الـــدول المتقدمة عنه فى الدول ذات النشاط الاقتصادى المـــنخفض . وهو ما يعنى أن الدولة لا تستطيع أن تزيد من حجم نفقاتها العامة عن مستوى نشاطها الاقتصادى .

الثانى – الاعتبار النقدى والتضخمى :

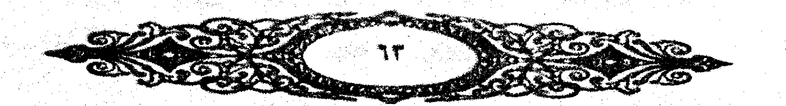
تـــؤدى زيـــادة حجم الإنفاق العام عن حد معين إلى زيادة الطلب الكلى على العـــرض الكلـــى ، زيادة لا يستجيب لها الجهاز الإنتاجى ، إما الجمود لغلبة الطابع الـــزراعى علـــيه فـــى البلاد النامية ، أو لعدم استجابة الجهاز الإنتاجى لهذه الزيادة لـــبلوغه مســـتوى التشغيل الكامل فى الدول المتقدمة . فمع استمرار هذه الحالة يقع التضخم حيث يتوالى ارتفاع المستوى العام للأسعار ، وانخفاض قيمة العملة .



وليس هناك مخرج أمام هذه الدول إلا أن تضغط نفقاتها العامة ، حتى تخفض من الطلب الفعلى ، ليصل إلى الحد الذى يتساوى فيه مع مستوى التشغيل المناسب له ، والذى يتحقق عنده التوازن الاقتصادى . ويعنى ذلك أن الدولة لا تستطيع أن تغالى فى حجم نفقاتها العامة وإلا أصابت اقتصادها بتضخم يرفع من مستوى أسعارها وتنهار معه قيمة عملتها .

⚘ ⚘ ⚘

يدل العرض السابق على أن حجم النفقات العامة فى تزايد مستمر ، بما يمثل ظاهرة عامة تجتاح كل ميزانيات دول العالم ، غير أن ذلك الارتفاع لا يمكنه أن يستمر إلى ما لا نهاية ! إذ تحده حدود لا ينبغى تجاوزها ، هى مستوى الدخل القومى، ومستوى النشاط الاقتصادى ، وألا يصل إلى الحد الذى يؤدى إلى إصابة الاقتصاد القومى بآثار تضخمية مزمنة . ولعل هذا يجرنا نحو التعرف على الآثار الاقتصادية المختلفة للإنفاق العام من خلال الفصل التالى .



(مراجع مختاره)

- د. أحمـــد فريَد مصطفى ، د. سهير محمد السيد حسن ، الاقتصاد المالى بين النظرية والتطبيق ، الإسكندرية ، مؤسسة شباب الجامعة ، ١٩٨٩ ص ٤٧ .
- د. عــبد المعطى السيد البهواشى ، اقتصاديات المالية العامة ، بدون ناشر أو مكان نشر ١٩٨٦ ص ٧٩ .
- د. مصـــطفى حســنى مصطفى ، محاضرات فى مبادئ علم المالية العامة ، جـــ١ النفقات العامة ، قويسنا مطبعة حمادة الحديثة ، ١٩٩٦ - ١٩٩٧ ص ١٠٧ .
- د. يونس البطريق ، د. سعيد عبد العزيز عثمان ، مقدمة فى الاقتصاد العام، الإسكندرية ، مكتبة ومطبعة الإشعاع ، ١٩٩٢ ص ١٠١ .

- Taylor (Philipe) : " The Economics of Public Finance" , Mac – Millon company , New – York , ١٩٦١ PP٣٨ – ٥٨
- Duverges (M.) : " Jnstitutions Financiéres" , P.U.E , Paris , ١٩٧١ PP ٢٧ – ٣٩ .



الفصل السادس
الآثار الاقتصادية للإنفاق العام

ازديـــاد الـــنفقات العامـــة فـــى حجمها ، واتساع أنواعها المحققة لأغراضها المـــتعددة ، يقتضـــى دراســـة أهم آثارها الاقتصادية المترتبة على واقعة إصدارها . وســـيجرى التركـــيز علـــى الـــزوايا (المالـــية والإنتاجية والتوزيعية) لتلك الآثار الاقتصادية . وكذا على مدى اتجاهها نحو ترتيب ما هو (مباشر وغير مباشر) من تلـــك الآثـــار ، وذلـــك حـــتى يمكـــن بدقة تتبع مدى تحقيقها لأغراضها الاقتصادية المرســـومة لهـــا . خاصـــة وأن النفقة العامة يمكن أن ترتب – بشكل مباشر – أثراً معاكســـاً لأثـــرها المباشـــر ، مما يحيد من أثرها المباشر ويحول بينها وبين تحقيقها للغرض من تقريرها .

وعلـــى ذلـــك فسيجرى توزيع دراسة تلك الآثار الاقتصادية الثلاثة : المالية والإنتاجية والتوزيعية ، على مباحث ثلاثة على النحو التالى :

المبحث الأول – الآثار المالية للإنفاق العام .

المبحث الثانى – الآثار الإنتاجية للإنفاق العام .

المبحث الثالث – الآثار التوزيعية للإنفاق العام .



المبحث الأول
الآثار المالية للإنفاق العام

كان لتزايد حجم النفقات العامة وتنوعها لتحقيق أغراض متنوعة ، أثرها فى خروجها من حيادها المالى ، لتصبح (أداة تمويلية) لها آثارها المباشرة وغير المباشرة على الإيرادات العامة والمقدرة المالية القومية على النحو التالى :

(أ) أثرها كممول للإيرادات العامة :

فلم تعد النفقات العامة ذات طبيعة (استهلاكية) محطمة للثروة القومية كما كان يعتقد التقليديون ، وإنما تعدت ذلك – فى بعض أنواعها – لتقوم بدور (إيجابى) يدر دخلاً ، يصلح لزيادة المقدرة المالية القومية وتمويل الإيرادات العامة . فإذا كان الأصل أن تتولى الإيرادات العامة تمويل النفقات العامة ، فإنه بعد استخدام النفقة العامة لتحقيق أغراض (إنتاجية) ، أصبحت ، النفقات العامة مصدر تمويل (مباشر وغير مباشر) للإيرادات العامة . وبالتالى أصبح بينهما أثر تمويلى متبادل ، فالإيرادات العامة تتخصص فى تمويل النفقات العامة ، وبعض النفقات العامة تدر دخلاً ممولاً للإيرادات العامة ، ولتحديد هذه النفقات الممولة فسيجرى التمييز بين نوعين من النفقات العامة :

الأول – النفقات العامة ذات الإرباحية (أو المردود المالى) :

وهى نفقات عامة تصدرها الدولة بقصد تحقيق دخل مباشر أو غير مباشر على النحو التالى :



١ - فالنفقات العامة ذات الإرباحية المباشرة :

فإنهـا تـتحقق عـندما تستخدم النفقة العامة فى إنتاج سلعة أو خدمة ، يزيد الإيـراد الـناتج من بيعها للأفراد على نفقة إنتاجها أو تأديتها ، ومثالها الإنفاق على المشـروعات العامة الإنتاجية . فالإيراد الذى تحققه الدولة من وراء هذه النفقة يتمثل فى (ثمن) بيع السلعة التى تنتجها أو الخدمة التى تؤديها .

٢ - والنفقات العامة ذات الإرباحية غير المباشرة :

فتتمـثل فـى تلـك الـنفقات التى تؤدى إلى زيادة الطاقة الإنتاجية للأفراد والوحـدات الإنتاجـية والخدمـية الخاصـة ، فتزداد دخولهم وتزداد بالتالى حصيلة الضرائب المفروضة عليها ، وهو ما من شانه أن يؤدى إلى زيادة الإيرادات العامة. ومـثالها الإنفاق على إنشاء وتوسيع البنية الأساسية للإنتاج ، من طرق ومواصلات وطاقـة وغيرها ، وكذا الإنفاق على التعليم والبحث العلمى المجانى ، فالإيراد العام الذى تحصل عليه الدولة يتمثل فى مقدار الضريبة الذى يقتطع من هذه الدخول .

الثانى – النفقات العامة التى لا اربـاحية (ولا مردود مالى) لها :

وهـى نفقـات عامة لا تحقق (بشكل مباشر) مردود أو دخل مالى للدولة ، كالـنفقات الإداريـة علـى الجهاز الإدارى للدولة ، ونفقات الأمن والدفاع والقضاء والدبلوماسية .

ومع ذلك فإن هذه النفقات يمكن – بشكل غير مباشر – أن تدر دخلاً . وذلك بمـا توفره من مناخ الاستقرار اللازم للاستثمار والتنمية ، بحيث إذا ما زادت فرص الاستثمار زاد الدخل القومى وبالتالى الإيرادات العامة التى تؤخذ منه الضرائب .

كذلك يمكن أن تكون هذه النفقات العامة نفقات إنتاجية تحقق دخلاً بشكل غير مباشـر ، وذلـك إذا استخدمت فى تنشيط الطلب الفعال ، فى اقتصاد رأسمالى متقدم يعانى من انخفاض فى مستوى التشغيل يجعله دون مستوى العمالة الكاملة .

بل إن (الإنفاق الحربى) بالذات يمثل عنصراً هاماً فى قائمة الصادرات فى الدول الرأسمالية المتقدمة ، بما من شأنه أن يجعل منه إنفاقاً ذا مردود مالى مباشر . وإن كان العكس فى الدول النامية والمتخلفة ، إذ يمثل الإنفاق الحربى عبئاً على ميزانيتها العامة ، وإنفاقاً غير ذى دخل ، لاستيرادها معظم معداتها العسكرية من الخارج ، مما من شأنه إذا تعاظم حجمه أن يحدث عجزاً فى ميزان مدفوعاتها .

وعلى ذلك فإن النفقات العامة ، بنوعيها الأول ذا الإرباحية المالية أو المباشرة ، والثانى الذى لا ارباحية مالية مباشرة منه ، تؤدى بشكل مباشر وغير مباشر إلى تحقيق دخل ، من شأنه أن يزيد من الناتج القومى الذى يشكل الوعاء الممول للإيرادات العامة .

(ب) أثرها المغير لحجم وبنيان الإيرادات العامة :

كان للزيادة المستمرة فى حجم النفقات العامة ، أثرها فى زيادة حجم الإيرادات العامة اللازمة لتمويلها . كما أن اتساع وتنوع النفقات العامة المواجهة سياسياً لتحقيق أغراض اقتصادية واجتماعية ، أدى إلى تنوع الإيرادات العامة . فبعد أن كان تقليدياً ينبغى على الدولة أن تقتصر على الإيرادات العامة (العادية) لتمويل نفقاتها العامة ، ويمتنع عليها اللجوء إلى الإيرادات العامة (غير العادية) من قروض وإصدار نقدى جديد ، أصبح استعانة الدولة بهذه الإيرادات غير العادية لتغطية العجز فى الميزانية الناتج عن زيادة حجم النفقات العامة ، أمراً مقبولاً . وبالتالى فإن زيادة (حجم) النفقات العامة وتنوعها ، أدى إلى زيادة (حجم) الإيرادات العامة ، وتغيير (بنيانها) .

⚘ ⚘ ⚘

ولم يقتصر دور النفقات العامة وآثارها على الجانب المالى فحسب ، بل تعداها إلى المجال الإقتصادى على ما توضحه سطور المبحث التالى .



المبحث الثانى
الآثار الإنتاجية للإنفاق العام

تكون النفقات العامة (منتجة) بقدر زيادتها فى (الناتج القومى) ، أى بقدر زيادتها من (إنتاج) كمية السلع والخدمات اللازمة لإشباع الحاجات العامة للأفراد . فإذا أدت النفقات العامة إلى زيادة القيمة الاجتماعية للسلع والخدمات التى (تستهلكها) الدولة بنشاطها العام ، فمعنى ذلك أن النفقات العامة أكثر إنتاجية .

والمنتجون يحددون (مستوى إنتاجهم) أى (مستوى تشغيل) العمالة وأدوات الإنتاج المادية فى مشروعاتهم ، عند مستوى الطلب الفعلى على منتجاتهم ، أى عند مقدار ما يطلبه (أو ينفقه) الأفراد أو الهيئات (الخاصة أو العامة) على شراء منتجاتهم من السلع والخدمات (الاستهلاكية) ، والسلع والخدمات (الاستثمارية) ، ويحقق لهم أكبر ربح ممكن .

وعلى ذلك فإن الآثار الإنتاجية للنفقات العامة تقاس بمدى تأثيرها على هيكل الطلب الفعلى (أو الإنفاق القومى) بشقيه (الاستثمارى والاستهلاكى) ، وهى تؤثر فيه تأثيراً (أولياً) مباشراً ، وعلى ما يترتب عليه تأثيراً (تالياً) غير مباشر . ونتعرف على هذين التأثيرين فى مطلبين متتاليين على النحو التالى .

المطلب الأول : الآثار الإنتاجية المباشرة للإنفاق العام .

المطلب الثانى : الآثار الإنتاجية غير المباشرة للإنفاق العام .



المطلب الأول

الآثار الإنتاجية المباشرة للإنفاق العام

وفقاً لما سبق الإشارة إليه تقاس الآثار الإنتاجية للنفقات العامة ، بمدى زيادتها من الناتج القومى ، عن طريق تأثيرها على هيكل الطلب الفعلى (أو هيكل الإنفاق القومى) بشقيه (الاستثمارى) و (الاستهلاكى) وهو ما ينبغى تتبعه هنا ، فضلاً عن تتبع ما يؤدى إليه هذا التأثير فى هيكل الإنفاق القومى من استقرار فى النشاط الاقتصادى ، وتخفيف من حدة التقلبات الاقتصادية عبر مراحل الدورة الاقتصادية .

وعلى ذلك فإنه سيجرى دراسة ثلاثة آثار إنتاجية مباشرة للنفقات العامة ، وهى آثارها الاستثمارية والاستهلاكية وفى التخفيف من حدة التقلبات الاقتصادية ، فى فروع ثلاثة على التوالى :

الفرع الأول : الآثار الاستثمارية للإنفاق العام .

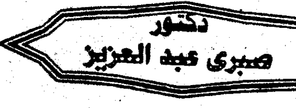
الفرع الثانى : الآثار الاستهلاكية للإنفاق العام .

الفرع الثالث : آثارها فى التخفيف من حدة التقلبات الاقتصادية .

الفرع الأول

الآثار الاستثمارية للإنفاق العام

يقصد بأموال الاستثمار الأصول الرأسمالية المقامة حديثاً - لا الموجودة فعلاً - والتى تستخدم فى إنتاج أموال أخرى . وإذا كان (الاستثمار) يكون مع الاستهلاك جناحى الطلب الفعلى ، إلا أنه نظراً لثبات (الميل للاستهلاك) فى المدة القصيرة ، فإن (الميل للاستثمار) يعد المتغير الأساسى الذى يحدد حجم التشغيل والدخل القومى .



وعلى ذلك فإن التوصل إلى مدى تأثير النفقات العامة فى الاستثمار يتطلب أن يتم متابعة آثارها المحققة لاستثمارات جديدة ، وتلك التى تؤدى إلى زيادة الميل للاستثمار ، على النحو التالى :

(أ) النفقات العامة المحققة لاستثمارات جديدة :

فحين توجه النفقات العامة لإنشاء مشروعات جديدة ، أو للتوسع فى تشغيل مشروعات قائمة ، فمعنى ذلك أنها تؤدى إلى تكوين (رؤوس أموال عينية) جديدة، وتعد نفقات استثمارية (أولية) تعمل على زيادة المقدرة الإنتاجية القومية .

كذلك الإنفاق العام على المشروعات الجديدة المخصصة لاستغلال بعض الموارد الطبيعية ، فهى نفقات استثمارية تعمل الدولة على إقامتها ، نظراً لإعراض المشروعات الخاصة عنها ، لأنها مشروعات تتطلب نفقات تفوق مقدرتها ، فضلاً عن بطء تحقيقها لأرباحها . مثل إقامة السدود على مجارى ومصاب الأنهار لتوليد الطاقة الكهربائية ، ومشروعات استصلاح الأراضى الصحراوية ، ومشروعات التنقيب عن الثروة المعدنية .

(ب) النفقات العامة المؤدية إلى زيادة الميل للاستثمار :

يتوقف (الطلب على الاستثمار) وبالتالى (حجم الاستثمار) على (الميل للاستثمار) ، أى على مدى رغبة المستثمرين فى استثمار أموالهم فى مشروعات جديدة .. ويميل المنتج إلى الاستثمار إذا ما توقع أن تدر الوحدة الإضافية من رأسماله المزمع على استثمارها ، غلة أعلى مما يحصل عليه منها لو وجهها لاستخدامات أخرى غير استثمارية ، كشرائه لسندات أو أسهم فى شركة قائمة ، بدلاً من شرائه (لآله رأسمالية منتجة) جديدة .

وعلـى ذلك فالإنفاق العام على تشييد البنية الأساسية (أو التحتية) للإنتاج ، مـن خدمـات مواصلات كالطرق والموانى والمطارات والسكك الحديدية ، وخدمات شق الترع وبناء السدود لتخزين المياه وتوليد الطاقة المحركة ، تعد نفقات استثمارية أولـية مـن شـأنها أن تـزيد مـن الميل للاستثمار لدى المنتجين ، وذلك لأنها تمد المشروعات المنتفعة بها بوفورات خارجية ، من شأنها أن تخفض من نفقة إنتاجها ، الأمر الذى يجعل ملاكها من المستثمرين يميلون إلى استثمار أموالهم فى ذلك المكان أو ذاك المجال ، الذى توجه إليه هذه النفقات الاستثمارية الأولية .

كذلـك الإنفـاق العام الموجه للتأثير على (معدل الربح) فى نشاط معين، تعد نفقـات استثمارية تزيد من ميل المنتج نحو الاستثمار فى فروع ذلك النشاط . ومثال ذلك (الإعانـات الاقتصـادية) الـتى تمـنحها الدولـة لبعض المشروعات التى تنتج سلعاً ضـرورية يحـتاجها قطاع كبير من الأفراد ، حتى تبيعها تلك المشروعات لهم بأسعار منخفضـة تخضع لتحديد الدولة . ومن ذلك أيضاً الإعانات الاقتصادية التى تمنحها الدولة لمشـروع جديـد له أهمية اجتماعية ، بقصد أن تتحمل قسطاً من نفقات إنشائه أو نفقات تشـغيله . وكذا إعانات التصدير لبعض المواد حتى تقوى المشروعات المنتجة لها محلياً علـى الصـمود فـى مجال تسويقها عالمياً .. فتلك النفقات الاستثمارية تؤدى إلى زيادة المـيل للاستثمار فى فروع الأنشطة التى تمنح لها . وبالتالى إلى زيادة المقدرة الإنتاجية القومية ، إذا أحسن استخدامها فى الأغراض المخصصة لها .

وهكـذا فإن الإنفاق العام ، إذا ما وجه جانب منه للإنفاق الاستثمارى ، فإنه يـؤدى باستثماراته الجديدة إلى زيادة عوامل الإنتاج المادية ، ويؤدى إلى زيادة الميل للاسـتثمار ، ممـا ينعكس إيجابياً على الطلب على الاستثمار فيزداد حجم الاستثمار وتزيد المقدرة القومية الإنتاجية .

ولكـن تحقيق الإنفاق العام لهذا الأثر الإنتاجى الإيجابى الذى يزيد به من الناتج القومـى (أو الاجـتماعى) . إنمـا يـتوقف على (مستوى تشغيل) الموارد الإنتاجية الموجـودة تحـت تصرف الجماعة ، ومما إذا كانت مشغلة تشغيلاً كاملاً أم ناقصاً . كما يـتوقف علـى (نمـط هذا التشغيل) ، أى على كيفية توزيع هذه الموارد الإنتاجية بين الاسـتخدامات المخـتلفة لها ثم يتوقف على مدى كفاءة استخدام هذه النفقات فى تشغيل تلـك المواد الإنتاجية ، فى سبيل الحصول على نتيجة معينة ، هى زيادة المقدرة القومية الإنتاجـية (لـزيادة الـناتج القومى الإجمالى) . فضلاً عن أن النفقات العامة لا تقتصر آثارهـا على تلك النواحي الاستثمارية فحسب ، إذ أن لها آثاراً استهلاكية تؤثر مع آثارها الاستثمارية على الطلب الفعلى على ما يتضح من الفرع التالى .

الفرع الثانى
الآثار الاستهلاكية للإنفاق العام

اكتسـب الاسـتهلاك أهمـية كبيرة فى استخدامه فى تنشيط الطلب الفعلى ، بقصـد رفع مستوى التشغيل ، وذلك منذ انتشار أفكار كينز التى وجدت بذورها لدى مالتس وسيموندى .

فلقـد ذهـب كينز إلى أن الطلب الفعلى يتكون من أموال الاستهلاك وأموال الاستثمار ، وأنه يمكن تنشيطه عن طريق التأثير فى الطلب على أموال الاستهلاك ، الذى يتوقف على حجم الدخل والميل للاستهلاك .. ونظراً لأن الميل للاستهلاك ثابت فـى المـدة القصـيرة علـى معـدل مؤداه : ارتفاعه لدى ذوى الدخول المحدودة ، وانخفاضـه لـدى أصحاب الدخول المرتفعة ، لذا فإن زيادة الطلب على الاستهلاك تكون عن طريق زيادة الدخل .

وفســر ذلــك (بقانونـــه النفسى الأساسى) الذى ذهب فيه ، إلى أن الأفراد يتجهون – عادة – إلى زيادة استهلاكهم بزيادة دخولهم ، ولكن نسبة زيادة الاستهلاك تكــون أقل من نسبة زيادة الدخل لأنه سيتسرب جزء من هذا الدخل نحو مدخراتهم . وعلـــى ذلك فإذا وجه جانب من النفقات العامة لصالح ذوى الدخول المحدودة ، فإنهم ســيزيدون من استهلاكهم (بفعل عامل الدخل المذكور) ، وبفعل عامل ارتفاع ميلهم الحدى للاستهلاك .

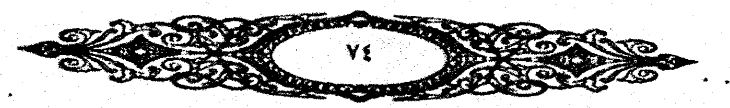
والـــنفقات العامة بنوعيها (الحقيقية والتحويلية) ، يزيد من الاستهلاك الكلى للجماعة إذا ما وجهت نحوه على النحو التالى :

(أ) الآثار الاستهلاكية للنفقات العامة الحقيقية :

. . يمكـــن للحكومـــة أن تـــزيد من الاستهلاك القومى بنفقاتها التى توجهها نحو اســـتهلاكاتها الحكومـــية أو اســـتهلاك عاملـــيها ، بحيث يمكن التمييز بين أثر هذين النوعين من النفقات العامة الحقيقية .

١- النفقات الحكومية الاستهلاكية :

فالحكومـــة تنفق مباشرة على الاستهلاك بما تشتريه من سلع وخدمات استهلاكية لازمـــة لقيامها بدورها الحكومى ، من سيارات وأجهزة وآلات حاسبة ومقاعد ومكاتب ، وطاقـــة لتســـيير مركباتها وأجهزتها وإضاءة منشآتها ، وكذا خدماتها الهاتفية الحكومية .. الـــخ فالإنفـــاق علـــى مثل هذه المهام الحكومية يعد نوعاً من أنواع الاستهلاك الحكومى المباشـــر الـــذى دعى الفكر التقليدى مسبقاً إلى نعت النفقات العامة بأنها نفقات استهلاكية محطمـــة للـــثروة القومـــية ، علـــى الـــرغم مـــن أنها نفقات إلى جانب أثرها المباشر الاســـتهلاكى، فأنها لها آثارها الإنتاجية غير المباشرة ، بما توفره من خدمات عامة تعمل على زيادة الناتج القومى ، وبما سبق ذكره من آثار استثمارية لها .



٢- نفقات عامليها الاستهلاكية :

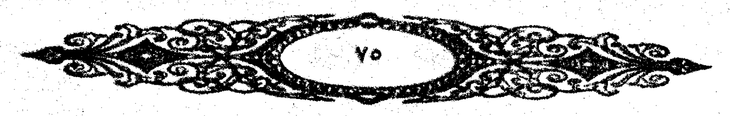
فالحكومة تدعم دخول عامليها (بنفقات عينية) استهلاكية ، وذلك بما توفره لهـم مـن ملابس ومواد غذائية وطبية بالمجان أو بأسعار مخفضة . كذلك بما تدفعه لهـم فى صورة (نقدية) من أجور ومرتبات . فهى وإن كانت تمثل (دخول وظيفية) اسـتحقوها مقابل عملهم الحكومى ، إلا أن الأثر الاستهلاكى لها واضح ، لأنها تمثل الجـزء الأكـبر من دخلهم الذى يعتمدون عليه فى إنفاقهم الاستهلاكى ، خاصة وأن معظمهم من ذوى الدخول المحدودة الذين يرتفع ميلهم الحدى للاستهلاك .

(ب) الآثار الاستهلاكية للنفقات العامة التحويلية :

والـنفقات العامـة التحويلـية تتمـثل فيما تمنحه الحكومة لبعض الأفراد أو المشـروعات من إعانات اجتماعية واقتصادية دون مقابل مباشر وحال ، والتى تتخذ شـكل التحويلات (العينية والنقدية) وتؤدى إلى زيادة معدل الاستهلاك القومى على النحو التالى :

١- أثر التحويلات العينية :

وهـى نفقـات تهـدف إلى توفير سلع أو خدمات بالمجان أو بأسعار منخفضة لمسـتحقيها مـن أفـراد المجتمع وفئاته ذات الدخول الثابتة أو المحدودة ، وذلك لتحقيق أغـراض اجتماعية . ومثالها مشترياتها الغذائية والكسائية والطبية التى توزعها بالمجان علـى طلـبة المـدارس والفقراء ، والمنكوبين فى كوارث عامة من فيضانات وزلازل وبراكين ، وكذا أثناء وعقب الحروب . ومنها أيضاً (دعمها) لعدد من السلع الضرورية كالدقيق ومنتجات الزيوت واللحوم وغيرها ، لتوفيرها بأسعار منخفضة تكون فى متناول الفـئات ذات الدخـل الثابـت أو المحدود . ويلحق بذلك (نفقاتها الصحية) المجانية على المستشـفيات العامـة ، للعـلاج وتنظيم النسل ، ولتطعيم الأفراد لوقايتهم من الأمراض المعدية. فكل هذه النفقات التحويلية العينية تعد نفقات استهلاكية ، بشكل مباشر .



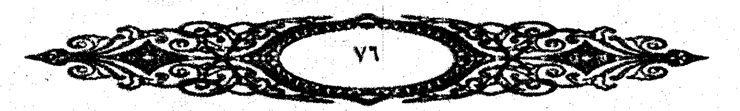
٢- أثر التحويلات النقدية :

والـتحويلات الـنقدية تعـد نفقـات عامة تهدف إلى تحويل جزء من القوة الشـرائية إلـى بعـض الأفراد والفئات والمشروعات ، والتى تتخذ شكل (الإعانات الاجتماعـية) لمحـدودى أو معدومى الدخل من الفقراء والعجزة والمسنين . ومنها أيضاً معاشات العاملين إذا ما تجاوزت أحجامها قدر ما دفعوا من أقساط تأمينية أثناء مدة خدمتهم . كما تتخذ أيضاً صورة (الإعانات الاقتصادية)لبعض المشروعات التى تنـتج سـلعاً ضرورية ، بهدف خفض أسعارها لتكون فى متناول محدودى الدخل . فمثل هذه التحويلات النقدية من شأنها أن تزيد من القوة الشرائية لمستحقيها من ذوى الدخـول المحدودة ، مما يزيد من معدل استهلاكهم بفعل عامل الدخل وبفعل ارتفاع ميلهم الحدى للاستهلاك .

⚘ ⚘ ⚘

العـرض المتقدم فى الفرعين السابقين يدل على أن من النفقات العامة ما له أثـر فـى زيادة الاستثمار ، ومنها ماله أثر فى زيادة الاستهلاك ، سواء تم هذا الأثر بشكل مباشر أو غير مباشر ، مما يؤدى إلى تنشيط الطلب الفعلى الذى يتكون منهما، (أى من الطلب على الاستهلاك والطلب على الاستثمار) ، ويعمل بالتالى على رفع مستوى التشغيل فيزداد الناتج القومى الإجمالى .

وهو أمر مطلوب فى البلاد التى تعانى من نقص فى مستوى التشغيل لديها ، ويتمـتع الجهـاز الإنـتاجى بمـرونة تجعله يستجيب لهذه الزيادة فى الطلب الفعلى (الاسـتهلاكى والاستثمارى) . بيد أن التوسع فيه لا يكون مرغوباً فيه فى البلاد التى اكـتمل مسـتوى تشـغيلها ، أو كان جهازها الإنتاجى غير مرن ، بدرجة تجعل من الزيادة فى الطلب الفعلى تحدث آثاراً تضخمية تخفض من الدخول الحقيقية للأفراد ، ممـا يزيد من حدة التقلبات الاقتصادية ، ويقتضى توجيه النفقات العامة نحو التخفيف من حدة آثارها على ما يتبين من الفرع التالى .

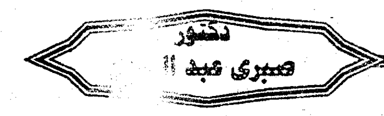


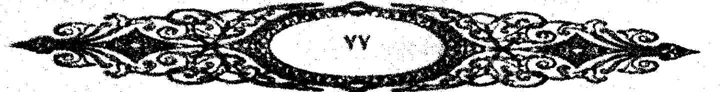
الفرع الثالث
أثر الإنفاق العام في التخفيف من حدة التقلبات الاقتصادية

وضح مما تقدم مدى تأثير النفقات العامة فى هيكل الإنفاق القومى (أو الطلب الفعلى) الاستثمارى والاستهلاكى ، ويمكن استخدام الإنفاق العام بتأثيريه المذكورين للتخفيف من حدة التقلبات الاقتصادية ، التى يمر بها الاقتصاد عبر مراحل (الدورة الاقتصـــادية) . إذ قد تصدر النفقات العامة فى ظل حالة من (الانتعاش والرخاء) أو (الأزمة والكساد) ، وما يصاحبها من ظواهر نقدية (تضخمية وانكماشية) ، تؤثر على المستوى العام للأسعار وبالتالى على الدخول الحقيقية .

ففى أوقات الكساد (أو الانكماش) يحدث انخفاض متوالى فى المستوى العام للأثمان ، بسبب نقص الطلب على (الاستهلاك الكلى) عن العرض الكلى ، فتحدث فجــوة انكماشية تؤدى إلى كساد السلع وانخفاض أسعارها . فهنا يمكن للإنفاق العام أن يلعب (دوراً تعويضياً) لسد هذا النقص فى الطلب الكلى على الاستهلاك ، وذلك بتوجــيه الــنفقات العامة نحو المجال الاستهلاكى أكثر ، فيزداد الطلب على استهلاك الســلع والخدمــات ، ويتجه الاقتصاد نحو الوازن بين الطلب الفعلى والعرض الكلى فتخف حدة الكساد .

وفى فترات (التضخم) التى يرتفع فيها الطلب الكلى على السلع والخدمات، ارتفاعــاً لا يســتجيب له الجهاز الإنتاجى ، فتتوالى الزيادات المستمرة فى الأسعار والانخفــاض المســتمر فى قيمة العملة . وفى هذه الحالة يمكن للإنفاق العام أن يقوم بــدور للتخفــيف من حدة هذا التضخم ، وذلك بتقليل حجم الإنفاق العام خاصة على الإنفاق الاستهلاكى . مما يؤدى إلى نقص الطلب العام وبالتالى الخاص الاستهلاكى،

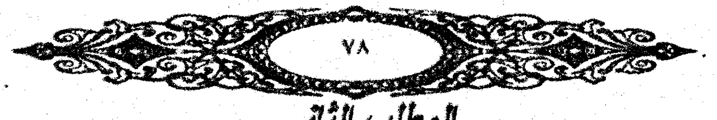




ويــتجه الاقتصاد نحو التوازن بين الطلب الكلى والعرض الكلى ، وصولاً إلى حالة من الاستقرار النسبى .

⚘ ⚘ ⚘

مما سبق يمكن القول بأن الدولة تستطيع أن تستخدم الإنفاق العام للتأثير على الطلب الفعلى بشقية الاستثمارى والاستهلاكى . وذلك لزيادة المقدرة الإنتاجية القومية (بشــكل مباشر) ، والتخفيف من حدة التقلبات الاقتصادية التضخمية والانكماشية . ولا تــتوقف الآثار الإنتاجية للإنفاق العام عند تلك الآثار المباشرة ، بل يترتب عليها آثار أخرى وفقاً للعرض الذى تدل عليه سطور المطلب التالى .



المطلب الثانى

الآثار الإنتاجية غير المباشرة للإنفاق العام

وضـح مـن العرض السابق أن النفقات العامة ، تزيد - بشكل كبير - من الطلـب الفعلـى (الاسـتثمارى والاسـتهلاكى) ، مما يؤثر فى مستوى (التشغيل القومى)، وكذا ما يترتب عليه من ناتج (أو دخل) قومى . ولكن ذلك يعد بمثابة أثر أولـى للإنفاق العام ، يعقبه آثار أخرى غير مباشرة ، تؤدى إلى (مضاعفة) آثارها الأولـية (الاستهلاكية والاستثمارية) من ناحية ، ويؤدى إلى (تعجيل) حدوث تلك الآثـار التضـاعفية مـن ناحـية أخرى ، بما من شأنه أن يؤثر إيجابياً على الإنتاج (و الدخل) القومى . وهو ما يعرف بأثر كل من (المضاعف) و(المعجل) ، الذين نتعرف على آثارهما فى فرعين متتاليين .

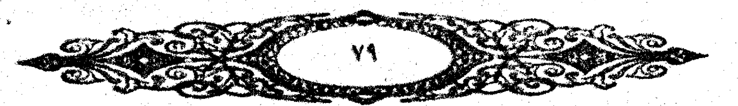
الفرع الأول
أثر المضاعف
Multiplier – Multiplicateur

نوضح بداية المضاعفة فى مفهومه ، ثم نعقبه بقياس أثر الإنفاق العام من خلاله .

(أ) مفهوم المضاعف :

وجدت فكرة المضاعف مبهمة قبل كينز فى كتابات بعض الاقتصاديين أمثال (ديكسـل ويجـان) ، ثم جاء كينز وأصقل الفكرة وجعل منها أداة هامة من أدوات التحلـيل الاقتصـادى ، غير أنه ركز على جانبها الاستثمارى ، أى على ما يعرف (بمضاعف الاستثمار) .





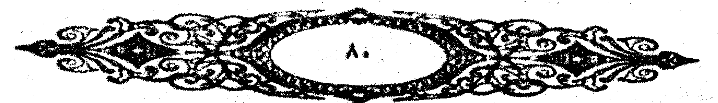
ويعــنى (مضاعف الاستثمار) ما تسببه الزيادة الأولية (أى المضافة حديثاً) فــى الأنفاق على (الاستهلاك) من حدوث زيادات (مضاعفة) فى الدخول ، تفوق فى حجمها تلك الزيادة الأولية الاستثمارية . وبالتالى فمضاعف الاستثمار عبارة عن معــامل عــددى يقاس به : مقدار الزيادة فى الدخل ، الناتجة عن الزيادة الأولية فى الإنفاق على الاستثمار .

فلــو أنفقت الدولة على إنشاء مشروع استثمارى جديد ، فستذهب هذه النفقة العامــة (كدخــل) لمنــتجى السلع الاستثمارية التى ستستخدم فى الإنتاج داخل هذا المشروع (من آلات ومواد خام) . والمنتجون (من موردين وعمالهم) سيوزعون هــذا الدخل بين إنفاق بعضه على (استهلاكهم) و (ادخارهم) البعض الآخر . وما أنفقــوه علــى شــراء السلع والخدمات الاستهلاكية ، سيذهب دخلاً لمنتجيها ، الذين ســيكررون نفــس العملية بتوزيع دخلهم بين استهلاكه وادخاره . وكهذا تتكرر هذه الموجــات الإنفاقــيه والدخلــيه ، مــن فــئة لأخرى من فئات متلقى هذه الدخول ، ليتضــاعف مجمــوع هــذه الدخــول ، بدرجة تفوق تلك الزيادة الأولية فى الإنفاق الاستثمارى الذى أنفقته الدولة على إنشاء ذلك المشروع العام .

فعلــى ســبيل المثال لو أن النفقة الاستثمارية الأولية التى أنفقتها الدولة على إنشــاء ذلــك المشــروع ، بلغت ١٥٥ مليون جنيه مثلاً ، وأدت إلى (توليد) عدة موجــات مــن الــنفقات الاستهلاكية ، زادت من دخول مورديها بمقدار ٥٠٠ مليون جنيه، فمعنى ذلك أن الإنفاق الأولى قد تضاعف (٥) مرات ، تم معرفتها بقسمة

$$\frac{\text{الزيادة الكلية فى مجموع الدخول المضاعفة}}{\text{الزيادة الأولية فى الإنفاق الاستثمارى}} \quad \text{أى} \quad \frac{٥٠٠}{١٠٠} = ٥$$





والـذى يحدد أثر المضاعف على المستوى القومى ، فيزيد معدله أو ينقصه هـو فـى رأى (كينز) الميل الحدى لاستهلاك (متلقى الدخول) التى مولت النفقة الاسـتثمارية ، فكلما زاد ميلهم الحدى للاستهلاك كلما كبر حجم المضاعف ، وكلما أنخفض ميلهم الحدى للاستهلاك كلما قل معدل المضاعف .

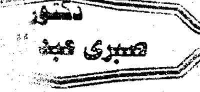
فلـو أن المـيل الحـدى لاستهلاك متلقى تلك الدخول بلغ ٨٠% ، فإن حجم الدخـول المذكورة فى المثال السابق سيتضاعف وفقاً لميلهم الحدى للاستهلاك لتصل إلى $\frac{٥٠٠ \times ٨٠}{١٠٠}$ =٤٠٠م ج. وباقى الدخل المضاعف وقدرها (٥٠٠ – ٤٠٠ = ١٠٠) سـيذهب للادخـار ، وذلك لأن الشخص يوزع دخله بين (الاستهلاك والادخار) ، بحيـث أن مجموعهمـا + مجمـوع دخله = ١ صحيح . وعلى ذلك فإذا كان ميلهم الحـدى للاستهلاك = ٨٠% فإن ميلهم الحدى للادخار = ٢٠% مما يجعل مضاعف ادخارهم = $\frac{٥٠٠ \times ٢٠}{١٠٠}$ = ١٠٠م ج .

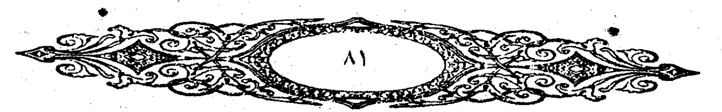
وبالتالى فإنه يمكن حساب مضاعف الاستثمار ، إما عن طريق الميل الحدى لاسـتهلاك مـتلقى الدخـول المضاعفة ، أو عن طريق ميلهم الحدى للادخار . وفقاً لإحدى المعادلتين التاليتين :

الأولى – مضاعف الاستثمار = $\frac{١}{١ - \text{الميل الحدى للاستهلاك}} = \frac{٥٠٠}{٥٠٠ - ٤٠٠} = \frac{٥٠٠}{١٠٠} = ٥$

الثانية – مضاعف الاستثمار = $\frac{١}{\text{الميل الحدى للادخار}} = \frac{٥٠٠}{١٠٠} = ٥$

ويلاحـظ بـأن الـزيادة الأولية في الاستثمار ، لا يمكن أن تؤدى إلى زيادة موازيـة لها فى الدخل ، ولكنها تؤدى إلى مضاعفة الدخل بأكبر من حجم تلك الزيادة الأولـية الاستثمارية . ولكن حجم هذا التضاعف يتجه نحو التناقص بازدياد موجات



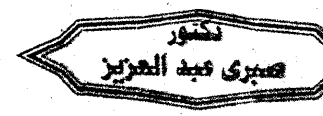


تضاعفه ، أى أنه يزيد بنسب متناقصة بسبب ما يتسرب من هذا الدخل نحو الادخار مـــع كـــل موجة من موجات التضاعف . كما يلاحظ أن حجم المضاعف يكون دائماً رقمـــاً موجباً لا ينتهى مهما تكررت موجات المضاعفة وذلك لأن المنتجين لا يمكنهم أن يدخـــروا كـــل دخلهـــم ، إذ يوجهون دائماً جزءاً منه للاستهلاك الذى يحدث هذه الموجات التضاعفية .

(ب) قياس الآثار التضاعفية للإنفاق العام الاستثمارى :

تطبـــيق مفهـــوم المضاعف على الوجه المتقدم ، مضافاً إليه ما أدخله عليه الكـــتاب من بعد كينز من تعديلات – ليدل على أن النفقات العامة الاستثمارية ، التى توجـــه نحو إنشاء مشروعات جديدة أو التوسع فى مشروعات قائمة ، أو تشييد البنية الأساســـية للإنتاج . هذه النفقات من شأنها – وفقاً لعمل المضاعف – أن تتسبب فى مضاعفة الدخول المترتبة عليها بنسبة أكبر من حجم تلك النفقات .

ففـــى المثال السابق لو أن الإنفاق الاستثمارى الأولى (أو الجديد) بلغ ١٠٠م ج . وكان الميل الحدى لاستهلاك متلقيه ٨٠% ، والميل الحدى لادخارهم ٢٠% من دخلهـــم . فإن هذه الزيادة الاستثمارية الأولية ستؤدى إلى مضاعفة الدخل القومى ، بمقـــدار ٥٠٠م ج ، توجـــه (٤٠٠) م ج مـــنها نحـــو الاستهلاك وفقاً للميل الحدى لاســـتهلاك متلقـــيها البالغ (٨٠%) ، و (١٠٠) م ج منها نحو الادخار وفقاً للميل الحـــدى لادخارهم البالغ (٢٠%) من مجموع دخولهم . والجدول التالى يبين كيفية مضاعفة هذا الدخول من خلال موجات تداولها بين المنتجين :



جدول رقم (٤)

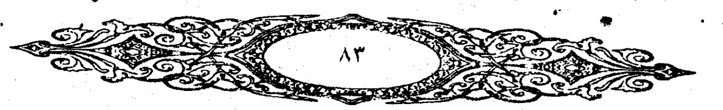
لبيان أثر مضاعف الاستثمار

(الأرقام بمليون الجنيهات)

النفقة الاستثمارية الأولية	إجمالى الدخل المضاعف	الدخل المضاعف نحو الاستهلاك	الدخل المضاعف نحو الادخار
١٠٠	١٠٠	٨٠	٢٠
	٨٠,٠٠	٦٤,٠٠	١٦,٠٠
	٦٤,٠٠	٥١,٢	١٢,٨
	٥١,٢	٤٠,٩	١٠,٣
	٤٠,٩	٣٢,٧	٨,٢
	٣٢,٧	٢٦,٢	٦,٥
	٢٦,٢	٢٠,٩	٥,٣
	٢٠,٩	١٦,٧	٤,٢
	....	....	....
	....	....	....
المجموع	٥٠٠	٤٠٠	١٠٠

ملحوظة : هذه الأرقام تم تقريبها إلى أقرب رقم ، وبالتالى فهى أرقام تقريبية .

– ويلاحظ من هذا الجدول أن الدخول المترتبة على النفقة الأولية الاستثمارية ، يتضاعف حجمها مع كل موجة من موجات تداولها ، ولكن بنسب متناقصة على ما ذكر، سواء ما وجه منها نحو الاستهلاك أم نحو الاستثمار ، بيد أن معدل هذا التضاعف يتوقف مستواه – وعما إذا كان مرتفعاً أم منخفضاً – على عدة عوامل أهمها :



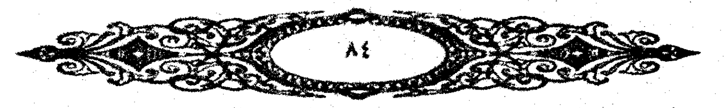
١ - قدرة النفقة الأولية الاستثمارية على توليد الدخول :

فمـــن الـــنفقات الأولـــية الاستثمارية ماله (دور محايد) فى توليد الدخول ، كالإنفاق على المعدات الحديثة ذات التقنية العالية باهظة التكاليف . ومنها ماله (دور إيجـــابى) فـــى تولـــيد الدخـــول ، كالإنفـــاق على إنشاء مشروعات جديدة متوسطة التكالـــيف. وهـــذه الـــتفرقة لم يضمنها (كينز) لمضاعفة الاستثمارى ، وقد أضافها الكتاب إليه بعده لتطوير استخدامه .

٢ - كيفية تمويل النفقة الأولية الاستثمارية :

إذ ينـــبغى فى النفقة العامة لكى تؤتى ثمارها فى مضاعفة الدخول ، أن تكون نفقـــة (مســـتقلة) عن الدخول الجارية فلا تقتطع منها ، وإنما (تضاف) إليها حتى تزيد من حجم الاستثمار . إذ أن اقتطاع الدولة لجزء من الدخول الجارية عن طريق (الضـــرائب) مـــثلاً ، ثم قيامها بإنفاقها على إنشاء مشروع استثمارى ، لا يعد نفقة اســـتثمارية جديـــدة مضـــاعفة ، ولكنه يعتبر من الإنفاق العام الاستثمارى الذى حل محـــل الإنفـــاق الخـــاص الاســـتثمارى . أى إنفاقـــاً بديلاً حل محل الإنفاق الخاص الاستثمارى وبالتالى فإنه لا يحدث آثاراً تضاعفية جديدة فى الدخل القومى .

أمـــا لـــو تـــم تمويـــل الـــنفقة الأولية الاستثمارية العامة ، عن طريق عجز الميزانية، **بالقروض العامة (الخارجية) والإصدار النقدى الجديد ، فإنه سيمثل إنفاقاً عامـــاً استثمارياً صافياً ، أى مستقلاً عن دخول الأفراد واستثماراتهم الخاصة .** ويمتد ذلـــك ليشمل النفقة التى تم تمويلها عن طريق القرض العام (الداخلى) وذلك إذا ما تـــم اقتراضه من مدخرات الأفراد لدى المصارف ، أو من (مكتنزاتهم) الزائدة عن نطاق إنفاقهم الاستثمارى .



٣- مداها الزمنى :

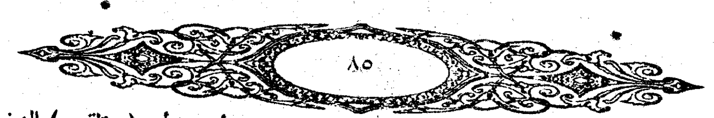
وتـزيد الموجـات التضـاعفية فى الدخول المترتبة على النفقة الاستثمارية الأولـية ، بـزيادة المدة الزمنية التى يقاس من خلالها أثرها التضاعفى ، إذ تزيد فى المـدة العشرية (عشر سنوات) ، أكثر من المدة الخمسية ، وتزيد فى الأخيرة أكثر مـن المـدة السـنوية . وذلك وفقاً للتطوير الذى ادخله الكتاب على مضاعف كينز الاستثمارى (اللازمنى) .

٤- الميل الحدى لاستهلاك ممولها ومتلقيها :

إذا كـان كينز قد اعتد بميل حدى واحد لاستهلاك متلقى الدخول ، فى مضاعفة الاسـتثمارى ، فـإن المفكريـن من بعده رأوا ضرورة الاعتداد بالميول الحية المختلفة لاستهلاك كل من (ممولى) تلك النفقات الاستثمارية (ومتلقى) الدخول المترتبة عليها ، وذلك عند احتساب أثر المضاعف ، إذ يختلف معدله باختلاف تلك الميول .

فمـن جانـب (ممولـى) النفقة العامة الاستثمارية ، فإنه معدل المضاعف يـرتفع ، إذا مولتها (الضرائب المباشرة) ، لأنها تؤخذ من الأغنياء ، وبالتالى فلن تـنقص الاستهلاك الخاص إلا بنسبة ضئيلة لأن ميلهم الحدى للاستهلاك منخفض . وكذلـك الحـال إذا مولـت عـن طـريق عجز الميزانية (بالإصدار النقدى الجديد وبالقـروض العامة والخارجية) ، لأنها لن تنقص مباشرة دخل (أو استهلاك) أى من فئات المجتمع الداخلية . وهو ما ينطبق على القروض العامة الداخلية لأنها تؤخذ من الدخل الفائض عن استهلاك مقرضيها .

ويـنخفض معـدل المضاعف إذا مولت النفقة العامة الاستثمارية عن طريق (الضـرائب غير المباشرة) ، لأنها يمولها أكثر أصحاب الدخول المحدودة ، وهم من ذوى الميل الحدى المرتفع للاستهلاك .



هـذا بالنسبة لممولى النفقة العامة الاستثمارية ، أما بشأن (متلقى) الدخول الـناتجة عـنها ، فـإن معـدل المضـاعف يختلف مستواه باختلاف ميولهم الحدية للاســتهلاك وحصة كل فئة منهم فى تلك الدخول . فيرتفع معدل المضاعف بارتفاع حصـــة العمـــال لأن ميلهم الحدى للاستهلاك مرتفع ، وينخفض معدله بارتفاع حصة الموردين لأن ميلهم الحدى للاستهلاك منخفض .

وواضـــح من هذا العرض مدى التعرف على الميول الحدية لاستهلاك فئات ممولـــى الــنفقة الاســتثمارية ، وكذلك متلقى دخولها ، الذين إن أمكن تحديد الطبقة الأولـــى مـــن المســتفيدين مـــنها ، فإنه يصعب عملاً التعرف على الطبقات التالية المســتفيدة مـــنها وميولهم الحديه . ويبدو أن هذه الصعوبة هى التى دفعت كينز إلى الاعتماد على ميل حدى واحد لاستهلاك الجماعة ككل فى مضاعفة الاستثمارى .

✻ ✻ ✻

وإذا كـــان كينـــيز قـــد ركـــز فى مضاعفة الاستثمارى على ما تحدثه النفقة الاســتثمارية الأولية من (نفقات استهلاكية) وما يترتب عليها من دخول مضاعف، ولـــم يتـــبع ما يترتب عليها من (نفقات استثمارية) تعجل (أو تسرع) من مضاعفة الدخـــول . فـــإن الاقتصاد الفرنسى (أفتاليون) راعى ذلك وضمنه فى معاملة الذى عـــرف بمصطلح (المعجل أو المسارع) . الذى نتعرف عليه وعلى آثاره من خلال سطور الفرع التالى .



الفرع الثانى
أثر المعجل أو المسارع
Accelerator – Accelerateur

سيجرى هنا اتباع نفس المنهج المستخدم مع المضاعف ، وذلك بالتعرف على المعجل فى مفهومه ، ثم قياس أثره التعجيلى مع النفقات العامة .

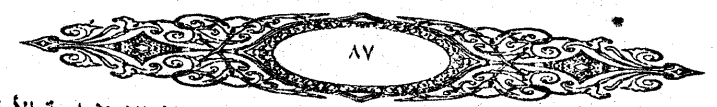
(أ) مفهوم المعجل (أو المسارع) :

إذا كان (المضاعف) يتتبع ما يتولد عن النفقة الاستثمارية (الأولية) من (نفقات استهلاكية) ، تضاعف من دخول متلقيها . فإنه بذلك لا يتعقب ما يتولد عن ذلك من (نفقات استثمارية) تكثر من مضاعفة الدخول . **وهذا هو ما يستخدم فى قياسه (المعجل)** ، الذى اكتشفه الاقتصادى الفرنسى أفتاليون (Aftalion) **فى مقالاته التى** نشرت عامة ١٩٠٧ – ١٩٠٨ ، وصاغه الاقتصادى الأمريكى كلارك (Clark).

ومؤداه أن النفقة الاستثمارية (الأولية) حين تؤدى إلى زيادة الطلب على السلع الاستهلاكية . فإن ذلك من شأنه أن يدفع منتجى تلك السلع الاستهلاكية – رغبة منهم فى تحقيق الربح – نحو تحويل جزء من مدخراتهم لشراء الأصول الرأسمالية المنتجة (خاصة الآلات) ، وذلك لاستيعاب هذه الزيادة فى الطلب على منتجاتهم .

والمعامل يستخدم فى قياس ذلك ، أى قياس مدى سرعة استجابة الجهاز الإنتاجى ، للطلب المتزايد على السلع الاستهلاكية . وبالتالى فإن المعجل تقاس به : نسبة التغير فى الاستثمار ، التى أحدثتها نسبة التغير فى الاستهلاك ، وفقاً للمعادلة التالية:

$$\frac{\text{التغير فى الاستهلاك}}{\text{التغير فى الاستثمار}} = \frac{\Delta \text{س}}{\Delta \text{ث}}$$



فإذا بلغ جملة الإنفاق الاستهلاكى الذى يترتب على النفقة الاستثمارية الأولية مــبلغ ١٠٠ مليون جنيه ، وأدى ذلك إلى زيادة الطلب على السلع الرأسمالية بمقدار ٥٠م.ج ، وصل معدل المعجل فيه إلى $\frac{١٠٠}{٥٠}$ = ٢

وإذا كــان (المضــاعف) يتوقف معدله على (الميل الحدى للاستهلاك) ، فــيزيد بزيادته وينخفض بانخفاضه ، فإن (المعجل) يتوقف معدله على أربعة أمور هى :

١- معامل رأس المال :

يشــير معامل رأس المال إلى نسبة رأس المال الثابت - (خاصة الآلات) - بالنســبة لباقى عناصر الإنتاج المشاركة فى الصناعة المنتجة للسلع الاستهلاكية التى زاد الطلــب علــيها . فــنظراً لأنه - وفقاً لمفهوم المعامل - سيزيد الطلب على تلك الآلات ، لــذا فإن زيادة نسبتها فى عناصر الإنتاج ، تدل على زيادة معدل المعجل ، وانخفاضها يعنى انخفاض معدله .

٢- مدى مرونة الجهاز الإنتاجى :

فكلما زادت درجة استجابة الجهاز الإنتاجى ، للزيادة فى الطلب على السلع الاستهلاكية ، وتوافر لديه آلات جديدة لإشباع هذه الزيادة ، كلما أدى ذلك إلى زيادة معدل المعجل فيرتفع معدل المعجل بارتفاع تلك المرونة وينخفض بانخفاضها .

٣- المدى الزمنى لاستمرار الزيادة فى الطلب على الاستهلاك :

إذا توقع المنتجون أن الزيادة فى الطلب على سلعتهم تمثل ظاهرة مستمرة ، فــإنهم سيســتجيبون لهــا ، ويوسعون من طاقتهم الإنتاجية . وإن قدروا أنها مجرد



ظاهرة مؤقتة ، فإنهم لن يوسعوا من طاقتهم الإنتاجية . وعلى ذلك فإن معدل المعجل يزيد بزيادة هذه المدة وينخفض بانخفاضها .

٤- نسبة المخزون من السلع الاستهلاكية والمعطل من الطاقة الإنتاجية:

فتوافر مخزون من السلع الاستهلاكية ، ووجود طاقة إنتاجية معطلة من شأنه أن يسمح بإشباع الطلب الجديد على السلع الاستهلاكية ، وذلك بالسحب من المخزون ، وتشغيل الطاقة الإنتاجية المعطلة ، مما يحول بين الزيادة فى الاستثمارات الجديدة ، ويعوق عمل المعجل .

وإذا كانت العلاقة بين معدل المعجل والعوامل الثلاثة الأولى علاقة طردية ، فإن العلاقة بينه وبين نسبة المخزون الاستهلاكى والطاقة الإنتاجية المعطلة علاقة عكسية فيزيد بانخفاضها ، وينقص بارتفاعها .

(ب) قياس تعجيل الآثار التضاعفية للإنفاق العام الاستثمارى :

العرض السابق يدل على أن إصدار نفقة عامة استثمارية جديدة ، يؤدى إلى زيادة الطلب على السلع الاستهلاكية ، مما يولد زيادة فى الطلب على السلع الاستثمارية ، وبخاصة (الآلات) المنتجة لتلك السلع الاستهلاكية ، بنسبة تفوق الزيادة فى الطلب على الاستهلاك .

ولقياس ذلك فإنه يفترض أن عدد الآلات المتوافرة فى الصناعة المنتجة للسلع الاستهلاكية ، هو ١٠,٠٠٠ آلة . وأن نسبة استهلاكها السنوى هى ١٠% . أى أن الطلب السنوى لهذه الصناعة على الآلات سيكون فى حدود ١٠٠٠ آلة (مستبدلة).

وعلى فرض أن النفقة الاستثمارية العامة الجديدة ، قد أدت إلى زيادة الطلب على السلع الاستهلاكية بنسبة ٢٠% . وحتى تستجيب هذه الصناعة لهذه الزيادة فإنها تحتاج إلى زيادة آلاتها بنسبة ٢٠% أى بما يوازى ٢٠٠٠ آلة . فمعنى ذلك أن طلبها على الآلات قد زاد من ١٠٠٠ آلة (مستبدلة) . إلى ٣٠٠٠ آلة ، أى بنسبة ٢٠٠%.

ومفاد ذلك أن زيادة بسيطة فى الطلب على الاستهلاك مقدراها ٢٠% ، أدت إلــى زيادة مضاعفة فى الطلب على الآلات (أى على الاستثمار) مقدارها ٢٠٠% فــإذا كانت الزيادة الأولية الواحدة فى الاستثمار ، تؤدى إلى مضاعفة الدخول ، فلا شــك أن مــا يــتولد عن ذلك من زيادات فى الطلب على الاستثمار ، تزيد أكثر من موجات مضاعفة الدخول .

✻ ✻ ✻

ممــا تقدم يتضح أن الإنفاق العام يؤثر على هيكل الطلب الفعلى الاستثمارى والاستهلاكى ، بشكل أولى مباشر ، ثم بشكل تال غير مباشر، عن طريق (تزاوج) عمــل كــل مــن (المضاعف والمعجل) ، وهو ما ينعكس (إنتاجياً) بالزيادة على الناتج القومى . كما ينعكس (توزيعياً) على نمط توزيع الدخل القومى على ما يتبين من المبحث التالى .

المبحث الثالث
الآثار التوزيعية للإنفاق العام

فـــى إطار الفكر التقليدى كان ممنوعاً على الدولة ، أن تتدخل بماليتها العامة لتغيــير الأوضاع النسبية لتوزيع الدخول بين فئات المجتمع . ولكن ومع تطور دور الدولـــة فـــى الفكر الحديث ، صار استخدامها للأدوات المالية للتأثير فى نمط توزيع الدخل القومى بين الفئات ، أمر هام يدخل فى وظائفها ومهامها الرئيسية .

ولقـــد زادت أهمية هذا التدخل التوزيعى للدولة بأدواتها المالية ، وذلك بسبب مـــا تخلفـــه بعض (النظم الاقتصادية) السائدة ، من عدم عدالة توزيع الدخول بين الفـــئات ، يترتـــب عليه عدم استقرار اجتماعى بين أفراد المجتمع وفئاته ، مما يفسد مناخ النمو والاستثمار .

ففـــى ظِـــل (النظام الرأسمالى) اتسعت هوة التفاوت فى توزيع الدخول بين الفـــئات ، بسبب طبيعة طريقة إنتاجه ، التى تقوم على الملكية الفردية لوسائل الإنتاج وعلى العمل المأجور . فلقد عملت – فى ظل الأداء التلقائى غير الموجه للاقتصاد – علـــى توزيع الدخل القومى بين منتجيه لصالح الفئة المالكة لوسائل الإنتاج وهى أقل عدداً ، على حساب باقى الفئات العاملة الأكثر عدداً .

وللـــتعرف علـــى الأثر التوزيعى للنفقة العامة – وفقاً لما رآه (دى فيتى دى مـــاركو) وغـــيره – فإنـــه ينبغى تتبع كيفية تمويلها . ذلك أن الأثر التوزيعى الذى تحدثه نفقة عامة معينة ، قد تفسده طريقة تمويلها .. فمثلاً فإن استخدام النفقات العامة التحويلـــية الاجتماعية ، لإعادة توزيع الدخول لصالح الفقراء على حساب الأغنياء ، يحبط مفعولها إذا ما اقتطعت الضرائب الممولة لها بالضرائب غير المباشرة . وذلك

لأن هذه الضرائب تفرض أصلاً على واقعة الاستهلاك ، ومعلوم أن الفقراء هم الفئة الأكثر ميلاً للاستهلاك من الأغنياء ، وبالتالي الأكثر تمويلاً لهذه الضرائب منهم . ومن هنا فسيكون أثرها التوزيعي محدوداً جداً ، لأنها لن تحول إلا جزءاً ضئيلاً من الأغنياء إلى الفقراء ، وذلك بالقدر الضئيل الذى تحمله من ضرائب غير مباشرة .

وعلى ذلك فسيجرى الاعتماد – بشكل رئيسى – على تتبع الأثر التوزيعى للنفقات العامة فقط ، وفقاً لمنهج (إدجورث ومسجريف وبيجو) وغيرهم . وذلك لأن حصيلة الضرائب –بصفتها أهم صور الإيرادات العامة الممولة للنفقات العامة– قد لا تخصص للإنفاق فى نفس عام جمعها ، أو قد تمول الإيرادات العامة من مصادر أخرى غير ضريبية تختلف فى آثارها التوزيعية عن الضرائب ، كالقروض العامة والإصدار النقدى الجديد ، وإيرادات أملاك الدولة . وهو ما يقتضى أن نكتفى هنا بدراسة الآثار التوزيعية للنفقات العامة ، مع افتراض ثبات آثار الإيرادات العامة لموضعها من البحث فى ثانى أبواب هذا المؤلف ، بحيث لا يتم الاستعانة بها إلا فى حدود ضيقة من التحليل .

وتؤثر النفقات العامة على نمط توزيع الدخل القومى بين الفئات على مرحلتين هما :

- مرحلة التوزيع الأولى للدخول بين من أنتجوها ، وهى مرحلة تكوين الدخول .
- ومرحلة إعادة توزيع الدخول ، أى مرحلة إجراء تعديلات على ذلك التوزيع الأولى للدخول بين الفئات التى تلقتها .

ويلعب تقسيم النفقات العامة إلى : نفقات حقيقية ، ونفقات تحويلية ، دوراً رئيسياً فى هذا التحليل التوزيعى ، لذا فسيتم الاستعانة به ، مع تحديد الطريقة التى سيجرى بها قياس تلك الآثار التوزيعية ، موزعين ذلك على ثلاثة فروع .

الفرع الأول – أثر الإنفاق العام على التوزيع الأولى للدخل القومى .

الفرع الثانى – أثر الإنفاق العام فى إعادة توزيع الدخل القومى .

الفرع الثالث – قياس الآثار التوزيعية للأدوات المالية .



الفرع الأول

أثر الإنفاق العام على التوزيع الأولى للدخل القومى

يعـنى التوزيع الأولى توزيع الدخل القومى بين منتجيه من أصحاب عناصر الإنـتاج المخـتلفة . بحيـث يحصل صاحب رأس المال على دخله منه فى صورة (فـائدة) ، ويأخذ صاحب الأرض على عائده فى شكل (ريع) . ويتلقى العامل دخله على هيئة (أجر) ، بينما يحظى من يكافئ هؤلاء وهو المنظم على المتبقى من عائد العملية الإنتاجية فى صورة (ربح) .

وبحصول كل فئة من هذه الفئات على نصيبها فى الدخل القومى ، فإن الذى يحـدد مدى عدالة توزيعه بينهم ، هو النظام الاقتصادى السائد ، وعما إذا كان يحابى إحدى هذه الفئات على حساب الأخرى من عدمه .

وتـتدخل الـنفقات العامـة فى هذا التوزيع الأولى للدخول ، فتؤثر فى كيفية توزيعه بين مستحقيه من تلك الفئات ، بشكل مباشر وغير مباشر على النحو التالى :

١- التأثير المباشر للإنفاق العام فى التوزيع الأولى للدخول :

أهم النفقات العامة التى تؤثر مباشرةً فى التوزيع الأولى للدخول ، فتؤدى إلى تحقـيق دخـول أولـية جديدة لبعض الفئات المنتجة هى (النفقات الحقيقية) . وذلك لأنهـا نفقات إنتاجية تعمل مباشرة على زيادة الدخل القومى ، وبالتالى زيادة الدخول الأولية للمنتجين الذين ساهموا فى تحقيقه .

ومن أنواع هذه النفقات الحقيقية ذات الصفة الإنتاجية (نفقاتها الاستثمارية)، المنشـئة لمشروعات إنتاجية جديدة ، فهذه النفقات تحقق دخولاً أولية للفئات المنتجة المشـاركة فـى هذه المشروعات ، من عمال ورأسماليين (إذا سمحت لرأس المال

الخــاص بأن يساهم فيها) . وكذلك تحقق دخولاً أولية للمنتجين الذين باعوا الأصول المنشئة لهذه المشروعات .

. كذلــك (نفقاتهــا الأجرية) ، فما تدفعه الدولة من أجور ومرتبات لعامليها ، تعـد توزيعاً أولياً للدخول ، لأنهم يتلقونها (مقابل) مشاركتهم فى العمليات الإنتاجية لهيــئات الدولة ومشروعاتها العامة ، التى تنتج سلعاً وخدمات تحقق من منافع عامة لأفراد المجتمع .

٢ – التأثير غير المباشر للإنفاق العام فى التوزيع الأولى للدخول :

فتؤثر الدولة فى مكافآت عناصر الإنتاج لدى (المشروعات الخاصة) ، عن طــريق (نفقاتهــا التحويلية الاقتصادية) ، من إعانات اقتصادية مختلفة ، سواء تلك الإعانـــات المخفضة لنفقات إنشاء المشروع ، مما يزيد من إيراده ويؤدى بشكل غير مباشر إلى زيادة عوائد عناصر الإنتاج المشاركة فى تحقيقه .

* * *

بهـــذه النفقات العامة بنوعيها الحقيقية والتحويلية المذكورة ، تتدخل الدولة فى الـــتوزيع الأولى للدخول لتؤثر على نمط توزيعه بين المنتجين ، بشكل مباشر وغير مباشــر . ولا يقتصر الأمر عند هذا الحد ، إذا يمكن للدولة أن تجرى تعديلات على هذا التوزيع الأولى بعد تلقى مستحقيه له ، عن طريق نفقاتها العامة على الوجه الذى يتضح من خلال الفرع التالى .



الفرع الثانى
أثر الإنفاق العام فى إعادة توزيع الدخل القومى

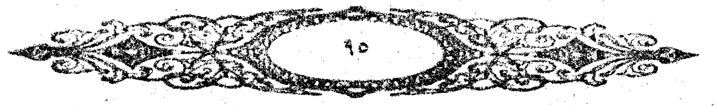
يعـنى إعـادة توزيع الدخل القومى ، إدخال تعديلات على النمط الذى تم به الـتوزيع الأولـى للدخول ، بين متلقيه من أصحاب العناصر الإنتاجية ، سواء كانوا أفراداً أم فئات ، أو ما يمثلونه من فروع إنتاجية أو أقاليم جغرافية .

ويمكـن للدولة أن تستخدم أدواتها المالية بما فيها (نفقاتها العامة) فى إعادة توزيـع الدخـل القومى بين أولئك الأفراد أو تلك الجهات ، بهدف تحقيق العدالة فى توزيعه بينهم .

وإذا كانـت النفقات الحقيقية ، تلعب الدور المباشر فى التدخل فى التوزيع الأولى للدخـول ، بينما تحقق النفقات التحويلية الدور الغير مباشر فيه . فإن العكس هنا إذ تؤدى (الـنفقات التحويلية) الدور المباشر فى إعادة توزيع الدخول بينما لا يكون للنفقات الحقيقية إلا مجرد تأثير غير مباشر على هذا التوزيع . والعبرة فى التفريق بين ما هو مباشر وما هـو غير مباشر هنا ، هو فيمن يتلقى النفقة العامة . فإذا كانت تتلقاها الفئة المحولة إليها مباشـرة دون واسـطة ، كان أثرها فى إعادة التوزيع مباشراً . وإن كانت لا تأخذها إلا بواسطة ، صار أثرها التوزيعى غير مباشر على النحو التالى :

(أ) الأثر المباشر للنفقات العامة فى إعادة توزيع الدخل القومى :

تتخصـص الـنفقات العامة (التحويلية) فى إعادة توزيع الدخول بين الفئات والفـروع والأقالـيم المذكورة . وذلك لأنها يتلقاها مستحقوها من الدولة دون مقابل مباشـر وحـال ، وتؤدى إلى تحويل جزء من الدخول الموزعة أولياً من ممولى هذه الـنفقات إلـى مستحقيها . وينعقد هذا الأثر المباشر للنفقات العامة التحويلية بأنواعها الثلاث وهى :



١- النفقات التحويلية الاجتماعية :

فهذه النفقات تمنحها الدولة بلا مقابل مادى لمحدودى الدخل ، وتأخذ شكل (الإعانات النقدية).ممثلة فى نفقات (الضمان الاجتماعى) للفقراء والعجزة ، وكذا إعانات رفع الأجور التى تأخذ صورة غلاء المعيشة أو التخفيف من الأعباء العائلية.

فهذه النفقات تؤدى مباشرة إلى إعادة توزيع الدخل القومى لصالح الفئات التى تلقتها ، وذلك إذا مولها الأغنياء من الضرائب المباشرة ، بيد أنه يضعف تأثيرها التوزيعى إذا مولت من الضرائب غير المباشرة ، التى تفرض على الاستهلاك ، حيث يتحملها الفئات الأكثر أستهلاكاً وهم محدودو الدخل .

وتختلف (نفقات التأمينات الاجتماعية) عن نفقات (الضمان الاجتماعى) ، التى تدفعها الدولة لمستحقيها بلا مقابل ، فى أن نفقات التأمينات الاجتماعية يستحقها المؤمن عليه نظيو أقساط تأمينية يدفعها . وبالتالى فإنها لا تؤدى إلى إعادة توزيع الدخول لصالح محدودى الدخل ، إلا إذا زاد مبلغها عما دفعه المؤمن عليه من أقساط، وكان من فئة محدودى الدخل .

٢- النفقات التحويلية الاقتصادية :

وهى الإعانات التى تمنحها الدولة للمشروعات ذات الأهمية الاقتصادية ، لتخفيض نفقة إنشائها أو نفقة تشغيلها ، وذلك بهدف تخفيض أثمان منتجاتها أو لحمايتها كإحدى الصناعات الوطنية ، فهذه النفقات تؤدى مباشرة إلى إعادة توزيع الدخول بين فروع الإنتاج التى مولتها والفروع التى تلقتها . كما لو مولتها أكثر الأنشطة الصناعية ، واستفادت منها الأنشطة الزراعية .

٣- النفقات التحويلية المالية :

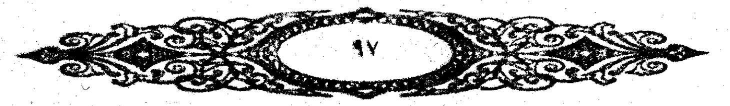
وهـــى نفقـــات ســـداد فوائد القروض العامة ، والتى يرجع اعتبارها نفقات تحويلية . ونخص منها نفقات سداد فوائد القروض العامة الداخلية . حيث يستفيد منها مباشـــرة المقرضـــون مـــن الأغنـــياء ، فـــى حين أنها يمولها ضريبياً كل الفئات : (الأغنـــياء) بالضـــرائب المباشـــرة ، (والفقـــراء) بالضـــرائب غير المباشرة على الاســـتهلاك . الأمـــر الـــذى يـــؤدى مباشرة إلى إعادة توزيع الدخل القومى لصالح المقرضين من الأغنياء ، وذلك بالقدر الذى تحمله الفقراء فى تمويلها .

(ب) الأثر غير المباشر للنفقات العامة فى إعادة توزيع الدخل القومى :

وفقـــاً لمـــا ســـبق ذكره ، فإن النفقات العامة تؤدى إلى إعادة توزيع الدخل القومـــى بشكل غير مباشر ، إذا تلقاها المستفيد منها بواسطة شخص آخر . والنفقات التحويلـــية (الاقتصادية والمالية) ، إلى جانب أثرها المباشر فى إعادة توزيع الدخل القومى ، فإنها تؤدى إلى إعادة توزيعه بشكل غير مباشر ، وكذلك النفقات الحقيقية ، وذلك على النحو التالى :

١- النفقات التحويلية الاقتصادية :

فـــإذا كانـــت هذه الإعانات الاقتصادية تعيد مباشرة توزيع الدخول بين فروع الإنتاج المختلفة ، فإنها تعيد – بشكل غير مباشر – توزيعها بين الفئات الاجتماعية . إذ يترتـــب عليها تخفيض نفقة إنتاج المشروع ، وتخفيض أثمان منتجاته ، ليستفيد من شـــرائها أكـــثر ، فـــئة محدودى الدخل ، باعتبارهم أكثر الفئات استهلاكاً ، وذلك إذا مولها الأغنياء بالضرائب المباشرة .



٢- النفقات التحويلية المالية :

زيـادة الإنفـاق العـام الممول عن طريق عجز الميزانية ، أى بالاقتراض وبالإصـدار الـنقدى الجديـد ، يؤدى - فى المدى القصير - إلى زيادة كمية النقود الموجـودة فـى الـتداول ، بمعدل يزيد على معدل زيادة السلع والخدمات (خاصة الاستهلاكية) ، فترتفع أثمانها ويحدث نوع من التضخم ، الذى يؤدى استمراره فترة من الزمن إلى انخفاض القوة الشرائية للنقود .

استمرار هذا الارتفاع فى الأثمان يعنى ارتفاع معدل الأرباح الرأسمالية على حسـاب أجـور العمال ، الذين لا ينتبهون لهذه الزيادة والانخفاض فى القوة الشرائية لدخولهم الأجرية إلا بعد فترة من الزمن ، تزداد مدتها بالوقت الذى تستغرقه النقابات العمالـية حـتى يستجيب الرأسماليون لمطالبهم برفع أجورهم . وهو ما يعنى إعادة توزيع الدخل القومى - **خلال تلك الفترة - لصالح الرأسماليين على حساب العمال .**

٣- النفقات الحقيقية :

إذا كانـت النفقات الحقيقية تتدخل مباشرة فى التوزيع الأولى للدخول ، فإن ذلك يؤدى بشكل غير مباشر إلى إعادة توزيع هذه الدخول . وذلك بأنواعها الثلاث وهى :

الأولى : النفقات الحقيقية الاجتماعية :

تخصص النفقات الحقيقية الاجتماعية لإنتاج سلع وخدمات تستخدم فى تحقيق أغـراض اجتماعـية ، كنفقات التعليم والثقافة والصحة والإسكان . وهى وإن كانت تـتفق مع النفقات التحويلية الاجتماعية - من ضمان اجتماعى وتأمينات اجتماعية - فـى غـياب عنصر المقابل ، مما يرجح إدخالهما تحت مفهوم النفقات التحويلية كما ذهـب "هـيكس" إلا أنهمـا يخـتلفان وفقـاً لمعيار الإنتاجية ، لأن النفقات الحقيقية

الاجتماعية ذات صفة عينية وإنتاجية . إذ تؤدى إلى زيادة إنتاجية متلقيها ، وتحقيقهم لدخول جديدة ، بينما النفقة التحويلية الاجتماعية ذات صفة نقدية واستهلاكية .

والـــنفقات الحقيقية الاجتماعية – (التعليمية والثقافية والصحية والإسكانية)- حيـــن تقوم الدولة بتوزيع خدماتها بالمجان أو بثمن يقل عن نفقة إنتاجها ، فإنها تؤدى بشكل غير مباشر إلى إعادة توزيع الدخل القومى لصالح الفئات التى استفادت منها ، وذلـــك بالقدر الذى يزيد فيه مقدار استفادتهم منها عن مقدار العبء الذى تحملوه من الضرائب فى تمويلها .

٢- النفقات الحقيقية الأجرية :

مـــا تدفعـــه الدولة لعامليها من أجور فضلاً عن كونها نفقات حقيقية ، ترتبط مباشـــرة بالتوزيع الأولى للدخول ، لأنهم يتلقونها كعائد إنتاجى عما أدوه من خدمات وظيفـــية ، إلا أنهـــا تعمل على إعادة توزيع الدخول ، وذلك إذا لم تتساوى قيمة هذه الأجـــور مـــع القـــيمة الحقيقـــية للخدمـــات التى قدمها هؤلاء العاملون . فإذا تكدس الموظفـــون فـــى الوظائف الحكومية ، ساد بينهم نوع من البطالة المقنعة ، وحصلوا علـــى أجـــور أعلـــى فى قيمتها مما قدموه من خدمات ، هذه الزيادة تعد بمثابة نفقة تحويلية تلقوها بلا عمل يقابلها ، مما يؤدى إلى إعادة توزيع الدخل القومى لصالحهم لأنها قد مولها غيرهم .

وقـــد يقـــع العكس وذلك إذا جمدت الدولة أجور عامليها ، أو لم تحركها إلا بنســـبة تقـــل عن معدل ارتفاع المستوى العام للأسعار ، فإن ذلك يؤدى إلى انخفاض القـــوة الشـــرائية لأجور هؤلاء العمال ، ويعمل على إعادة توزيع الدخول فى صالح أصحاب الدخول المتجددة لا الثابتة .



٣- النفقات الحقيقية الإدارية :

النفقات الحقيقية الإدارية لتحقيق وظائفها التقليدية الأمنية والدفاعية والقضائية والدبلوماسية ، فوق أنها تؤثر مباشرة فى التوزيع الأولى للدخول ، فإنها تعمل بشكل غير مباشر على إعادة توزيع الدخول ، وذلك بالقدر الذى تؤثر فيه على المستوى العام للأسعار ، خاصة إذا مولته الدولة عن طريق عجز الميزانية على ما سبق ذكره مع النفقات التحويلية .

بل إن النفقات العامة فى مجموعها – تحويلية وحقيقية – إذا تعاظم حجمها بشكل لم يستجب الجهاز الإنتاجى لما ترتبه هذه الزيادة من زيادة فى الطلب الفعلى ، فيعاد توزيع الدخول فى صالح الفئات ذات الدخول المتجددة من الرأسماليين ، على حساب الفئات الأخرى من أصحاب الدخول الثابتة من العمال وقرنائهم . والعكس بالعكس إذا ما انخفض حجم النفقات العامة .

⚘ ⚘ ⚘

بذلك يكون قد تم العرف على الآثار التوزيعيه للإنفاق العام ، سواء فى تدخله فى التوزيع الأولى للدخول ، أو فيما يجريه من تعديلات عليه فيعيد توزيع هذه الدخول .. بيد أن تمام هذه الدراسة يقتضى بحث كيفية قياس تلك الآثار التوزيعية عملياً .. وهذا هو ما سيجرى بيانه فى الفرع التالى .

الفرع الثالث
قياس الآثار التوزيعية للأدوات المالية

تخـتلف طـريقة قـياس الآثـار التوزيعية للأدوات المالية – (نفقات عامة وإيرادات عامة) – باختلاف ما إذا اتجه البحث نحو دراسة أثر تغير الأدوات المالية مـن فـترة زمنية لأخرى ، فى نمط توزيع الدخل القومى . ففى هذه الحالة يستخدم (أسلوب القياس الحدى) أما إذا اهتم البحث بقياس الآثار التوزيعية للأدوات المالية فى الفـترة الزمنـية الواحـدة (سنة مثلاً) ، فيستعمل فيها (أسلوب القياس الكلى) . ونوضح هاتين الطريقتين القياسيتين تباعاً (الحدية والكلية) :

(أ) القياس الحدى :

وتنسـب هـذه الطـريقة إلـى كـل من (د. رياض الشيخ ، ومسجريف ، وبريسـت). وتركز على دراسة أثر التغير الحدى الذى ينتج عن تغير السياسة المالية بأدواتهـا المالية – (من أعباء عامة ونفقات عامة) – من فترة لأخرى ، على نمط توزيع الدخل القومى .

فإذا ما تغيرت أسعار الضرائب مثلاً ، أو تغير حجم أو بنيان النفقات العامة، بالـزيادة أو بالنقصان ، من فترة لأخرى ، فأحدث ذلك آثاراً توزيعية فى دخول من تأثـروا بهـذا التغيـير ، فقـياس أثـر ذلك يتم بالمقارنة بين وضعين ماليين فعليين للشخص، فى فترتين زمنيتين مختلفتين :

الوضع الأول : الدخل الحقيقى للشخص ، فى ظل السياسة المالية بأدواتها المالية القديمة.

الوضع الثانى : الدخل الحقيقى للشخص ، فى ظل السياسة المالية بأدواتها المالية الجديدة.



فإن زاد دخله الأولى على دخله الثانى ، فمعنى ذلك أن تغير الأدوات المالية، قد أدى إلى إعادة توزيع الدخول فى غير صالحه . أما إن زاد دخله الثانى على الأول ، فيدل هذا على أن هذا التغير قد أعاد توزيع الدخول فى صالحه .

(ب) القياس الكلى :

ومن رواده (بارنا وبنهام) ، وينشغل بدراسة أثر التغيرات التى يحدثها النظام المالى الواحد ككل (بنفقاته العامة وإيراداته العامة) ، فى التوزيع الأولى للدخول ؛ فى الفترة الزمنية الواحدة . وبهذه الطريقة يتم مقارنة (الدخل الحقيقى) للشخص الواحد ، فى وضعين ماليين ، أو دخله كمنتج ودخله كمستهلك على النحو التالى :

الوضع الأول – دخل الشخص الأولى كمنتج : (ويفترض) فيه تأثير الأدوات المالية على دخله الأولى الذى تلقاه من المشاركة فى العملية الإنتاجية ، كان محايداً . فما انتقصته الأدوات المالية من دخله الأولى بأعبائها العامة (من ضرائب وآثار تضخمية وانكماشية) ، قد عوضته ، بنفقاتها العامة (وآثارها التضخمية والانكماشية).

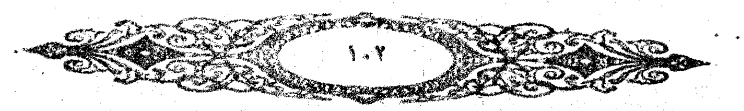
الوضع الثانى – دخل الشخص النهائى كمستهلك : أى دخله (الفعلى) بعد أن أثرت فيه الأدوات المالية (أو التضخم والانكماش) بالزيادة أو بالنقصان .

وبمقارنة هذين الوضعين الماليين للشخص الواحد : أى دخله كمنتج ودخله كمستهلك ، نكون أمام ثلاث حالات توزيعية هى :

١ – حالة توزيعية محايدة :

وفيها يتطابق الوضعان الماليان الأولى والنهائى ، فما أنقصته الضرائب والآثار التضخمية أو الانكماشية من دخله كمنتج ، عوضته النفقات العامة . وتقاس هذه الحالة بالمعادلة التالية .

دخل الفرد كمنتج – ما تحمله من ضرائب (وآثار تضخمية أو انكماشية) = دخله كمنتج + انتفاعه من النفقات العامة .



٢- حالة إعادة توزيع فى غير صالح الشخص :

وحسب هذه الحالة يختلف الوضعان الماليان للشخص (بالنقص) ، حيث فيها ينقص دخله النهائى كمستهلك عن دخله الأولى كمنتج . وتقاس بالمعادلة التالية :
دخل الفرد كمنتج - ما تحمله من ضرائب وآثار تضخمية أو انكماشية > دخله كمنتج + انتفاعه من النفقات العامة .

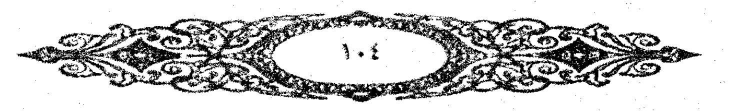
٣- حالة إعادة توزيع فى صالح الشخص :

وفى هذه الحالة يختلف الوضعان الماليان للشخص (بالزيادة) ، فيزيد دخله النهائى كمستهلك عن دخله الأولى كمنتج ، وذلك بعد تدخل الأدوات المالية . وتقاس بالمعادلة التالية :
دخل الفرد كمنتج - ما تحمله من ضرائب وآثار تضخمية أو انكماشية < دخله كمستهلك + انتفاعه من النفقات العامة .

والقياس إما أن يجرى على مستوى دخل الشخص الواحد على ما ذكر .. أو على مستوى دخول الفئات الاجتماعية ، أو الأقاليم الجغرافية ، أو العناصر الإنتاجية، أو الفروع الإنتاجية . حيث يصيبها التفاوت بنوع من الازدواجية فى دخولها فيقسمها إلى قطاعين أحدهما ذا دخل مرتفع والآخر ذا دخل منخفض (ففئات المجتمع) تنقسم إلى : أغنياء وفقراء .. (وأقاليمه الجغرافية) إلى مناطق حضرية وأخرى ريفية (محلياً) .. أو إلى دول صناعية ونفطية ، ودول زراعية ونامية (دولياً) . (وعناصره الإنتاجية) إلى ملاك وعمال .. (وفروعه الإنتاجية) إلى صناعية وزراعية ، وتجارية وخدمية ، أو يقسم كل منها إلى قطاعين أحدها تقليدى والآخر حديث .

ويجـــرى قـــياس الأثر التوزيعى (لمنافع) النفقات العامة على كل قطاع أو جهـــة مـــن تلك الجهات ، وغالباً ما يتم ذلك عن طريق الاستعانة بتقسيم تلك النفقات العامة إلى : نفقات حقيقية وأخرى تحويلية .. أو تقسيمها إلى نفقات قابلة للتجزئة (أو التفريد) ، ونفقات غير قابلة للتجزئة (أو التفريد) . بحيث يجرى التعرف على مدى انـــتفاع كـــل قطاع من تلك القطاعات من منافع هذه النفقات العامة ، ومدى ما تحمله مـــن أعباء الضرائب العامة والآثار التضخمية والانكماشية خلال الفترة الواحدة ، أو الفترتين الزمنيتين على ما سبق ذكره .

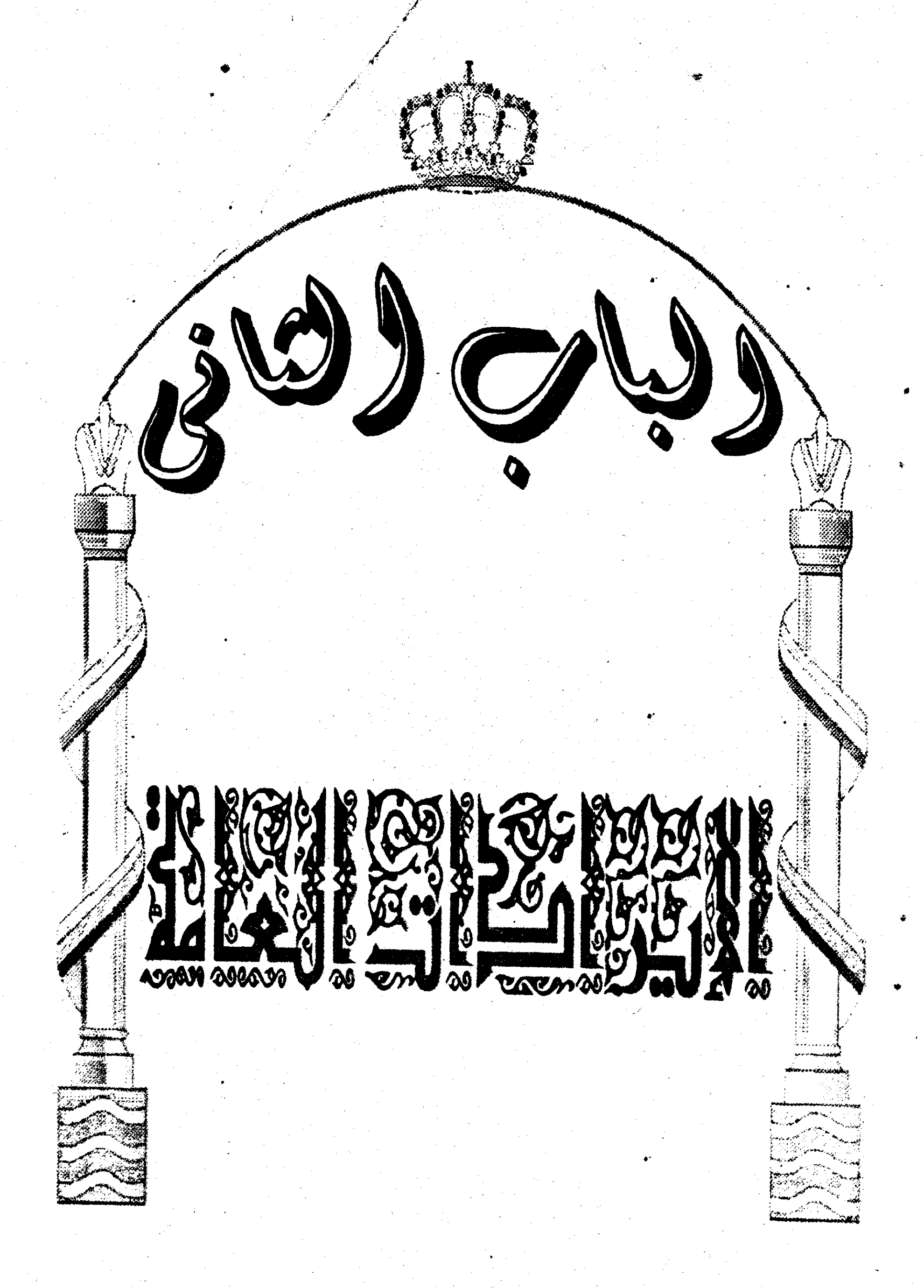
بذلك يكون عرض الآثار الاقتصادية للإنفاق العام باتجاهاتها الثلاثة : المالية والإنتاجـــية والتوزيعـــية ، قد تم ، وتم معه دراسة أولى أدوات السياسة المالية وهى الـــنفقات العامـــة . ونـــنتقل من خلال الباب التالى للتعرف على ثانى الأدوات المالية المتمثلة فى الإيرادات العامة .



(مراجع مختاره)

- د. أحمد جمال الدين موسى ، دروس فى ميزانية الدولة ، المنصورة ، مكتبة الجلاء ، ٢٠٠٠ ص ١٥٥ .
- د. رفعــت المحجــوب ، المالية العامة ، النفقات العامة والإيرادات العامة ، القاهرة ، دار النهضة العربية ، ١٩٧٥ ص ١٣٢ .
- د. عــاطف صدقى ، مبادئ المالية العامة ، جـــ١ النفقات العامة ، القاهرة ، دار النهضة العربية ١٩٦٩ ص ١٣١ .
- د. عــزت عــبد الحمــيد البرعى ، محاضرات فى مبادئ الاقتصاد المالى ، شبين الكوم ، الولاء للطبع والتوزيع ، ١٩٩٥ ص ١٠٧ .

- Dalton (H.) : " Principles of Public Finance" , London ١٩٥٤ PP ١٥١ – ١٦٣ .
- Brochier (H.) et Tabatoni (P.) : "Economie Financiére" Paris , ١٩٥٩ P ٤٠١ .


الباب الثاني
الإجراءات العامة

الباب الثانى

الإيرادات العامة

Public Income
Recettes Publiques

تلــك (النفقات العامة) التى تصدرها الدولة أثناء قيامها بأنشطتها المختلفة ، تتطلــب (إيرادات عامة) لتمويلها . وإذا كان فى الباب السابق قد تم دراسة النفقات العامــة مــن جميع جوانبها ، فإنه ينبغى فى هذا الباب التعرض كذلك ، للإيراد العام مــن جمــيع زواياه المختلفة ، سواء فى فلسفة الفكرين الوضعى والإسلامى له ، أو للــتعرف علــيه فــى أنواعه المتعددة ونخص منها – لأهميتها وتواجدها فى معظم ميزانــيات الــدول :- أمــلاك الدولة ، والرسوم ، والضرائب ، والقروض العامة ، والإصدار النقدى. وهو ما سيجرى تناوله على مدار فصول هذا الباب الستة التالية:-

الفصل الأول : فلسفة الإيراد العام فى الفكر المالى الوضعى والإسلامى .

الفصل الثانى : دخل أملاك الدولة .

الفصل الثالث : الرسم .

الفصل الرابع : الضريبة .

الفصل الخامس : القروض العامة .

الفصل السادس : الإصدار النقدى .



الفصل الأول

فلسفة الإيراد العام فى الفكر المالى الوضعى والإسلامى

كـــان لكـــل من الفكرين الماليين الوضعى والإسلامى نظرته المميزة للإيراد العام ، على النحو الذى يتضح من خلال المبحثين التاليين :

المبحث الأول – فلسفة الإيراد العام فى الفكر المالى الوضعى .

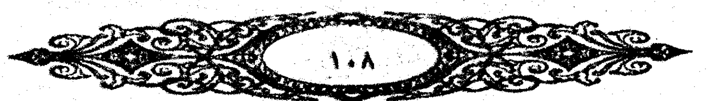
المبحث الثانى – فلسفة الإيراد العام فى الفكر المالى الإسلامى .

المبحث الأول
فلسفة الإيراد العام فى الفكر المالى الوضعى

كما كان لتطور دور الدولة من الدول الحارسة إلى الدولة المتدخلة والمنتجة، أثـــره فـــى تغيير نظرة الفكر المالى التقليدى والحديث للإنفاق العام . **فلقد كان لذلك أثـــره كذلـــك فى تطور نظرة كل منهما للإيراد العام ، سواء فى مدى أولويته أو فى** هيكله على النحو التالى :

(أ) أولوية الإيراد العام :

(فـــى ظل الفكر التقليدى) الذى كان يحيد من دور الدولة وماليتها العامة ، ويحصــــرها فى القيام بالدور الحراسى دون أن يتجاوزه للتدخل فى الحياة الاقتصادية والاجتماعية ، فإن غرض الإيرادات العامة كان يقتصر على تغطية النفقات العامة ، وتوزيـــع عبـــئها على المواطنين فحسب . لذلك فقد كان الفكر المالى التقليدى يعتنق



مبدأ (أولوية النفقات العامة) على الإيرادات العامة . فالنفقات العامة هى التى تبرر فرض الإيرادات العامة ، وهى التى تحددها فى حجمها وبنيانها (أى هيكلها) .

وكان هذا المبدأ يجد تبريره فى ظل الفكر التقليدى فى أمرين :

الأول – محدودية حجم النفقات العامة :

فهـى ليست مطلوبة إلا للصرف على الدور الحراسى الضيق للدولة ، لتقوم بوظـائف الأمن والدفاع والقضاء والديبلوماسية ، وبالتالى فإن تحديد حجمها بداية ثم تدبير الموارد المالية اللازمة لتغطيتها يعد أمراً يسيراً ومبرراً .

الثانى – اتساع مقدرة الدولة فى تدبير الإيرادات العامة :

كانـت الدولة فى ذلك الوقت ، تتمتع بسلطة قانونية واسعة تمكنها من فرض الضـرائب جـبراً على دخول الأفراد ، والحصول على القروض قصراً ، وإصدار الـنقود الجديـدة . فكانت قدرة الدولة على تدبير إيراداتها العامة ، تفوق بكثير حجم الـنفقات العامة ، مما برر تقليدياً قاعدة أولوية النفقات العامة على الإيرادات العامة . وجعل ميزانية الدولة تعتمد نفقاتها العامة قبل اعتمادها لإيراداتها العامة .

ولكن هذين المبررين فقدا أهميتهما مع تطور دور الدولة ، لتتدخل فى الحياة الاقتصـادية والاجتماعـية ، ولـتقوم بنشـاط إنتاجى كان ممنوعاً عليها ممارسته . فأصـبحت الدولـة فى (ظل الفكر الحديث) مسئولة عن إقامة التوازن الاقتصادى والاجـتماعى ، ممـا زاد مـن حجـم الـنفقات العامة المحققة لأغراضها المتنوعة الاقتصادية والاجتماعية وغيرها .

وقد أدى ذلك التطور واقعياً إلى أن تتقلص سلطة الدولة ، فى تدبير الإيرادات العامـة الكافـية لتغطية هذا الحجم الكبير والمتزايد من النفقات العامة . فإذا كان من

الناحية القانونية تتمتع الدولة بسلطة كبيرة فى تدبير إيراداتها العامة ، فإنه من الناحية الواقعـية فالدولة مقيدة فى ذلك بالطاقة المالية القومية ، أى بمدى قدرة الدخل القومى على تحمل الأعباء العامة الضريبية وغير الضريبية الممولة للإيرادات العامة .

-.وتـتوقف الطاقـة المالية القومية وبالتالى قدرة الدولة على تدبير إيراداتها العامة على عدة أمور أهمها :

١ - المقدرة الإنتاجية القومية واعتبارات التنمية :

فلا يجوز أن تنقص الاقتطاعات الضريبية وغير الضريبية من قدرة رأس المال والعمل على الإنتاج والنمو . إذ منها يتحقق الدخل القومى الممول للإيرادات العامة .

٢ - مستوى الناتج القومى الصافى وكيفية توزيعه بين الفئات الاجتماعية:

فكلمـا زاد مسـتوى الناتج القومى ، كلما زاد الدخل القومى ، واستطاع أن يـتحمل الأعـباء العامـة . وكذلـك الحال إذا ما كان موزعاً لصالح الفئات الفنية . وبالـتالى تكـون قـدرة الدولة محدودة فى الحصول على إيراداتها العامة ، فى ظل مسـتوى مـنخفض مـن الناتج القومى الصافى ، وكذا فى إطار توزيع عادل للدخل القومى ، والعكس بالعكس .

٣- مستوى معيشة الأفراد :

فحـتى يتحمل الأفراد الأعباء العامة ، فينبغى ألا يؤخذ من دخولهم لسدادها قدراً ينقص من مسستوى رفاهيتهم ومعيشتهم ، وإلا امتنعوا عن سدادها.

٤ - الحفاظ على القوة الشرائية للنقود :

فـلا تسـتطيع الدولـة أن تتوسع فى فرض الضرائب غير المباشرة ولا فى الإصـدار الـنقدى لتمويل إيراداتها العامة ، وإلا أدى ذلك إلى تدهور قيمة النقود ،

وأوقـع الاقتصـاد فـى حالة من حالات التضخم . وبفقد مبدأ أولوية النفقات العامة لمـبررى وجـوده المذكورين ، وهما صغر حجم النفقات العامة واتساع قدرة الدولة علـى تدبير إيراداتها العامة ، انتقلت الأولوية للإيرادات العامة على النفقات العامة ، إذ أن الدولـة محكومـة فـى تحديدهـا لحجم نفقاتها العامة بإمكانياتها القومية ، فلا تستطيع أن تعين حجمها إلا فى حدود مقدرتها فى الحصول على إيراداتها العامة .

(ب) هيكل الإيراد العام :

كان بنيان (أو هيكل) الإيراد العام ، فى إطار الفكر التقليدى ، يتأسس على الإيرادات العادية ، من إيرادات أملاك دولة ورسوم وضرائب ، وذلك لتغطية نفقاتها العامـة الحراسـية ، بحيـث لا يجوز للدولة أن تلجأ إلى الإيرادات غير العادية من قروض وإصدار جديد ، إلا فى الظروف الاستثنائية لتمويل نفقاتها غير العادية .

ولكن التطور الحديث الذى أجاز للدولة أن تستخدم الإيرادات العامة كأداة من أدوات التوجـيه الاقتصـادى والاجـتماعى ، جعل استعمال الإيرادات غير العادية لـتمويل الـنفقات العادية أمراً مقبولاً . وقد أدى ذلك إلى تطور هيكل الإيراد العام ، ليتكون من الإيرادات العادية وغير العادية معاً كمصدرين أساسيين للإيرادات العامة بكافـة أنواعها ، ليتم استخدامها معاً لتغطية النفقات العامة بكل أنواعها كذلك التقليدية وغير التقليدية على حد سواء .

وكان لذلك أثره فى تعدد تقسيمات الكتاب للإيرادات العامة ، وأسفر ذلك عن التقسيمات التالية :

الأول – الإيرادات العادية وغير العادية :

ويعـتمد هـذا التقسيم على مدى دورية الإيرادات العامة ومدى تكرارها فى تقسيمها إلى : (إيرادات عادية) تحصل عليها الدولة بصفة دورية ومنتظمة -سنوياً

مــثلاً- كالضــرائب والرسوم ودخل أملاك الدولة . (وإيرادات غير عادية) تأخذها الدولــة بصفة استثنائية أى غير دورية وغير منتظمة ، كالتجاء الدولة إلى الاقتراض و الإصدار النقدى الجديد .

وإذا كــان التطور المشار إليه فى دور الدولة وما ليتها العامة ، قد أفقد هذا التقسيم بعضاً من أهميته ، إلا أنه ما زال الخلاف قائماً بين الكتاب حول الإبقاء عليه من عدمه ، نظراً لعدم غلبة اعتبارات هجره على دواعى وجوده أو العكس .

الثانى - الإيرادات الأصلية والمشتقة :

أدت العهــود الإقطاعية التى كانت تفرق بين أملاك الملك وأملاك الأفراد ، إلــى اعتبار الإيرادات التى تؤخذ من دخل أملاك الدولة (أو الملك) إيرادات أصلية لتســمى بدخــل (الدوميــن) ، بينما ما عداها من إيرادات تقتطع من دخول أملاك الأفراد تعد إيرادات غير أصلية (أو مشتقة) .

بــيد أن هــذه التفرقة فقدت أهميتها بانقضاء عهد الإقطاع ، وانفصال المالية العامــة للدولــة عــن المالية الخاصة للأفراد حتى ولو كانوا ملوكاً أو أمراء . وكذا باعتماد الدول الحديثة على الضرائب كمصدر أصلى للإيرادات العامة .

الثالث - الإيرادات الجبرية والاختيارية :

ومعــيار التميز فى هذا التقسيم هو عنصر الجبر والإكراه الذي تتخذه الدولة ســبيلاً للحصول على إيراداتها العامة . (فالإيرادات الجبرية) هى التى تأخذ الدولة كرهاً من الأفراد ، كالضرائب والغرامات والتعويضات . أما (الإيرادات الاختيارية) فهــى الــتى تجبيها الدولة من الأفراد بغير إجبار ، كالقروض الاختيارية ، والرسوم الحكومية ، وإيرادات أملاك الدولة التى لا تجاوز فى مقدارها ثمنها السوقى .

ويؤخذ على هذا التقسيم عدم وضوح معيار التميز بين نوعيه وهو معيار الإكراه ، أهو الإكراه القانونى أم الإكراه الواقعى . فالأخذ بالإكراه القانونى يجعل الرسوم وأثمان منتجات المشروعات العامة ذات السلطة الاحتكارية إيرادات اختيارية، على اعتبار أن الشخص حرفى طلب السلعة أو الخدمة التى يدفع عنها الرسم أو ذلك الثمن الاحتكارى من عدمه .

بينما الاعتداء بالإكراه الواقعى - مادياً كان أو معنوياً - يدخلها ضمن الإيرادات الجبرية ، إذ يدفعها الشخص مجبراً تحت تأثير ضغط معنوىٰ بسبب حاجته إلى تلك السلعة أو الخدمة التى يدفع عنها الرسم أو الثمن الاحتكارى . وقد كان هذا العيب هو السبب وراء اختلاف أنصار هذا التقسيم - مثل (جيز ووالتون) - فى تحديد أصناف الإيرادات التى تدخل تحت كل صنف من هذين الصنفين من الإيرادات العامة الجبرية والاختيارية .

الرابع - الإيرادات السيادية والجارية :

ينصرف مفهوم (الإيرادات السيادية) نحو الإيرادات التى تحصل عليها الدولة من نشاط (اقتصادها العام) بسلطتها السياسية ، كالضرائب والرسوم والإصدار النقدى الجديد والقروض الإجبارية والغرامات . بينما تعنى (الإيرادات الجارية) إيرادات الدولة من أنشطتها التى تشبه (النشاط الخاص) ، وتشمل إيراداتها من أملاكها ومشروعاتها وهيئاتها المختلفة ، وكذلك القروض الاختيارية والهبات والوصايا والمنح التى تؤول إلى الدولة .

ويؤخذ على هذا التقسيم أنه يعتمد على معيار السيادية فى التفريق بين هذين النوعين من الإيرادات العامة ، فى حين أن الدولة غالباً ما تستعمل سلطتها السيادية فيما تحققه من دخل عند ممارستها لنشاطها الشبيه بالنشاط الخاص . إذ أنها تتمتع



بسـلطة احتكارية تمكنها من فرض أثمان لمنتجاتها وخدماتها أعلى من مستوى نفقة إنتاجها . مما من شأنه أن يخلط بين هذين النوعين من الإيرادات .

* * *

ولعل هذه الفكرة الموجزة عن مدى التطور الذى لحق بنظرة الفكر الوضعى للإيرادات العامة ، تكون قد مهدت للتعرف على نظرة الفكر الإسلامي لها من خلال المبحث التالى .

المبحث الثانى
فلسفة الإيراد العام فى الفكر المالى الإسلامى

لم يمر الفكر المالى الإسلامى بذلك التطور ، الذى مر به الفكر المالى الوضعى فى نظرته للإيراد العام ، سواء فى أولويته أو فى هيكله على السرد التالى:

(أ) ففى أولوية الإيراد العام :

فسلطة الدولة فى أخذ أموال الأفراد للصرف منها على شئونها العامة ليست مطلقة فى الإسلام ، بل هى مقيدة بعدم المساس بالملكية الخاصة إلا فى الحدود التى حددها الشرع وإلا كان نوعاً من أنواع أكل أموال الناس بالباطل ، الذى نهى عنه القرآن بقوله : " لا تأكلوا أموالكم بينكم بالباطل " (النساء الآية ٢٩) كما حذر منه النبى (ﷺ) – بقوله :- " من اقتطع حق امرئ مسلم . بيمينه ، فقد أوجب الله له النار وحرم عليه الجنة " . (الحديث) وتخوف النبى (ﷺ) من أن يظلم فرداً ما فى ماله أثناء رئاسته للدولة الإسلامية ، فامتنع عن أن ينقص التجار شيئاً من دخولهم عن طريق التسعير ، وعلل ذلك بقوله : " وأنى لأرجو أن ألقى الله وليس أحد منكم يطلبنى بمظلمة ظلمتها إياه فى ماله وعرضه " . (الحديث)

وعلى ذلك فإن سلطة الدولة فى الإسلام فى فرض أية فريضة تقتطع بها جزءاً من أموال الأفراد ، مقيدة بأن تكون بالحق وليس بالباطل .. وحقها بأن تكون لمواجهة حاجة عامة ضرورية وملحة ، عجزت موارد الدولة عن تغطيتها ، وأن تقدر بقدرها لا تتعداه ، وألا تؤخذ إلا من القادرين على دفعها . أى أن يراعى فى فرضها المقدرة التكليفية للأفراد، أى مدى قدرة دخولهم على تحملها فلا تفرض إلا

فـيما فضـل على حوائجهم الكفائية من أموال ، لقوله تعالى : " يسألونك ماذا ينفقون قل العفو " (البقرة آية ٢١٩) ، أى الفضل الزائد عن الحاجة . [١]

وبالـتالى فـإن الدولة الإسلامية لا تستطيع أن تحدد النفقات العامة أولاً ، ثم تقتطع من دخول الأفراد ما يغطيها ، حسبما يقضى بذلك مبدأ أولوية النفقات العامة . ولكـنها مقيدة فى ذلك بمراعاة القيود المذكورة ، من ضرورة ومقدرة مالية قومية ، حيـث ينـبغى عند تقرير النفقات العامة أن تكون بالقدر الذى يمكن أن تتحمله دخول الدولة والأفراد ، ، فيما يعرف بمبدأ أولوية الإيراد العام على الإنفاق العام .

(ب) وفى هيكل الإيراد العام :

الإيـرادات العامـة فى الإسلام تتنوع بتنوع الأغراض المخصصة لأجلها ، ويمكـن تقسـيمها بالنظر إلى مدى دوامها واستمرارية فرضها إلى : إيرادات عامة دورية وغير دورية :-

- أما الإيرادات العامة الدورية :

فتضم دخل أملاك الدولة ، والزكاة ، والضرائب :-

١- دخل أملاك الدولة :

فالدولـة الإسلامية كانت تحقق دخلاً من تأجيرها لممتلكاتها العقارية ، تحت مسـمى (الخراج الإيجارى) . فأراضى الفئ التى آلت ملكيتها إليها من البلاد التى فتحـتها صـلحاً وبغـير قـتال ، كانـت تؤجرها لمن يستغلها من الأفراد المسلمين والذميين، مقابل خراج يؤديه إليها يأخذ شكل الأجرة . [٢]

---

[١] راجع فى تفصيل ذلك رسالتنا للدكتوراه بعنوان : أثر الزكاة فى توزيع وإعادة توزيع الدخول والثروات ، كلية الحقوق جامعة المنصورة ، ص ٤٥ وما بعدها .

[٢] راجع الماوردى ، الأحكام السلطانية .. ص ١٢٨ .

٢- الزكاة : (١)

وتتضـــمن ثلاثة أنواع من الزكوات الأصل أن تجمعها الدولة ثم تقوم بإنفاقها على مستحقيها وهى : (٢)

الأولى – الزكاة على الدخول :

وهـــى زكوات فورية لا تجب إلا على الأغنياء ، فيما بلغ النصاب الشرعى من دخولهـم فـور تحققهـا ، دون انـتظار لمـرور عام على اكتسابهم لها . ولذلك تسمى بالـزكوات غـير الحولية (أى غير السنوية) . وهى تجب فى الدخل وتعفى رأس المال العيـنى الـناتج مـنه . وتضـم عـدة أنواع هى : زكاة الدخل المعدنى ، وزكاة الدخل الـزراعى، وزكـاة العسل ، وما يقاس على تلك الأنواع من دخول مستفادة . وتجب تلك الزكوات بأسعار تتراوح بين (٢,٥% ، ٥% ، ١٥% ، ٢٠%) بحسب نوع الدخل .

الثانية – الزكاة على الثروات :

وهـــى زكوات حولية (أى سنوية) ، تفرض سنوياً على ما بلغ النصاب من الـثروة الحيوانية والنقدية والتجارية ، سواء فى أصولها أو فى دخولها الناتجة منها ، أو فيما يقاس عليها من ثروات أخرى شبيهة بها . وتجب بسعر ٢,٥% (مع تدرجها بحسب نوع وحجم المال الواجبة فيها بالنسبة للثروة الحيوانية) .

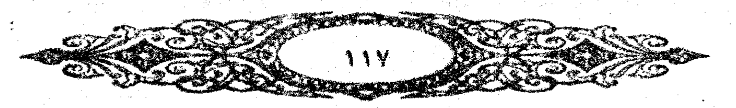
الثالثة – الزكاة على الأشخاص :

وتتمـثل فـى زكـاة الفطـر التى تجب على جميع المسلمين بلا استثناء فى أبدانهـم، سواء كانوا بلغ أو قصر ، رجالاً أم نساءً ، أغنياءً أم فقراء ، طهره للواحد مـنهم من اللغو والرفث فى صيام رمضان . وذلك هو صاع من طعام ، يقدر باثنين من الكيلوجرامات من القوت الغالب للبلد عن كل فرد .

---

(١) راجع رسالتنا للدكتوراه م.س. ص ص ٣٣٢ – ٣٧٣ – ٤٣٤ .

(٢) مع مراعاة أن هناك من فرق بين الأموال الظاهرة والأموال الباطنة فجعل الأولى من اختصاص الدولة بينما يخرج الثانية الأفراد . وكذا مراعاة أن زكاة الفطر الأصل أن يخرجها الشخص بنفسه على مستحقيها .



٣- الضرائب :

علــى الــرغم مــن أن الضــرائب ترتبط إسلامياً بالحاجة أو المصلحة أو الضــرورة ، الــتى دعــت إلى فرضها وجوداً و عدماً ، مما قد يضفى عليها صفة التأقيــت وعــدم الانــتظام والدوريــة .. إلا أن الدلــيل قد قادنا إلى إدراجها ضمن الإيرادات العامة الدورية ، لأن النظم الإسلامية منذ نشأتها قد عرفت الضرائب بكافة أنواعها فرضاً وجباية حيث كانت تجبى بصفة دورية سنوياً :-

- فالضرائب على الأشخاص :

قــد فرضــت فى عهد النبوة أى مع الدولة الإسلامية الأولى ، وكانت تجب علــى الذمييــن مــن أهــل الكتاب غير المسلمين فى أنفسهم وتجبى منهم سنوياً .. ففرضت عليهم بنص قوله تعالى :" حتى يعطوا الجزية عن يد وهم صاغرون " .[١]

وقــد روعى فى فرضها العدالة بين المكلفين ، فكما تؤخذ زكاة شخصية من المســلمين بصفة سنوية فإنه تؤخذ من الذميين ضريبة سنوية تحت مسمى (الجزية) [٢] ، كمــا قــد روعــى فيها المقدرة التكليفية للواحد منهم ، فتجب على الذمى الغنى بمقدار ٤٨ درهماً فى السنة ، وعلى الذمى المتوسط الدخل بسعر ٢٤ درهماً ، وعلى الذمــى الفقــير بمــبلغ ١٢ درهمــا فقــط فى السنة . [٣] وتسقط عنهم بإسلامهم أو بمشاركتهم فى الدفاع عن بلاد المسلمين ، وهو ما قد حدث فى معظم قوانين التجنيد الحديثة فى الدولة الإسلامية مما أسقطها عنهم .

---

[١] سورة التوبة آية ٢٩ .

[٢] مع مراعاة الفارق بينهما ، فالجزية يدفعها غيرالمسلم ، وهو صاغر ، بينما تؤخذ زكاة الفطر لتزكية نفس المسلم .

[٣] الماوردى الأحكام السلطانية م.س ص ٢٦ .

- والضرائب على الأموال :

فقد فرضها عمر بن الخطاب على غير المسلمين فى عهده ، من باب العدالة بيـــن المكلفين فكما تجب على المسلمين زكاة المال فى دخولهم الزراعية والتجارية ، فإنـــه قـــد أوجـــب ضريبة على غير المسلمين فى دخولهم الزراعية والتجارية تحت مسمى (الخراج والعشور) :

*** أما الخراج :**

فلقـــد اســـتدل أبـــو يوسف فى كتابه الخراج على أن الخراج فرض فى عهد النـــبوة وطـــبقة بعد ذلك عمر بن الخطاب فى عهده ، فقال فيما رواه عن الشعبى : "أول من فرض الخراج رسول الله (ﷺ) فرضه على أهل هجر ... فلما كان عمر بن الخطاب – رضى الله عنه – فرضه على أهل السواد " . [1] وقد أوجب الخراج عمر بـــن الخطـــاب على أرض السواد وهى أرض العراق والشام ، التى فتحها المسلمون صـــلحاً ، فأبقى ملكية أعينها فى أيدى ملاكها من غير المسلمين ، مقابل خراج يجب علـــى مـــا تغله من زروع ، ولا يسقط عنها إلا بإسلامهم أو ببيعها لمسلم ، حتى لا يجتمع على مسلم حقان فى مال واحد هما الزكاة والخراج .

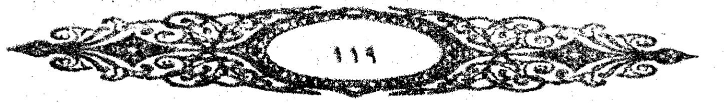
*** وأما العشور :**

فـــتعد نوعاً من الضرائب الجمركية التى أوجبها عمر بن الخطاب على السلع التى تمر بأرض الدولة الإسلامية . وتدرجت أسعارها بحسب جنسية مالكها وعقيدته، فبلغـــت ٢,٥% على سلع التاجر المسلم ، ٥% على سلع التاجر الزمى ، ١٠% على سلع غيرهما . [2]

---

[1] أبو يوسف ، الخراج ، بيروت لبنان ، دار المعرفة ، بلا عام نشر ، ص ١٢٨ .

[2] أبو عبيد الأموال ، تحقيق محمد خليل هراس ، القاهرة ، مكتبة الكليات الأزهرية ١٤٠١هـ - ١٩٨١م ص ٤٧٦ .



- وأما الإيرادات العامة غير الدورية :

فتشمل نوعين من الإيرادات هما : الفيء والغنائم ، التى تدخل بيت مال المسلمين تحت مسمى (الله ورسوله) :

١ - أموال الفيء :

فما تحصل عليه الدولة الإسلامية من الغير بغير قتال يسمى (بالفيء) ، الذى أشار إليه قول الله تعالى : " ما أفاء الله على رسوله من أهل القرى فلله وللرسول ولذى القربى واليتامى والمساكين وابن السبيل .. " .[1]

٢ - أموال الغنائم :

وهى الأموال التى تكتسبها الدولة الإسلامية من الغير بالقتال ، والمنصوص إليها فى قوله تعالى : " واعلموا إنما غنمتم من شئ فأنه لله خمسة وللرسول ولذى القربى واليتامى والمساكين وابن السبيل .. " .[2]

ويلاحظ أنّ الفيء والغنائم ، لم تعد فى العصر الحديث تشغل نفس المكانة التى كانت تحتلها فى الدولة الإسلامية الأولى ، كمصدرين رئيسيين من مصادر الإيرادات العامة بيد أن هذا لا يعنى اندثارهما نهائياً ! فاستمرار الحروب بين الدول الآن ما زال يفتح الباب أمام الغنائم . والفيء قد وسع بعض الفقهاء من معناها لتضم ما يؤول للدولة الإسلامية من أموال من الأفراد والدول الأخرى بطريق الاختيار ، كما فى المنح والإعانات بين الدول ، وكذا هبات الأفراد للدولة وتبرعاتهم ووصاياهم وأوقافهم لها .

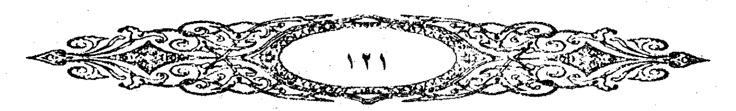


(١) سورة الحشر آية ٧ .

(٢) سورة الأنفال آية ٤١ .



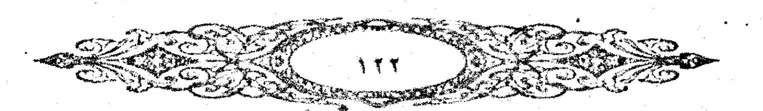
وخــتام ذلك العرض يقتضي القول بأن الفكرين الماليين الإسلامي والوضعي – (بعــد تطوره) – يتفقان في الأخذ بمبدأ أولوية الإيراد العام على الإنفاق العام ، وإن كان الفكر الإسلامي يوسع من هيكل الإيراد العام ليضم مصادر إيرادية إسلامية هــي الــزكاة والفــئ والغنائم . بيد أنهما يختلفان في الأخذ بمبدأ التخصيص أو عدم التخصــيص .. إذ بيــنما يعــتد الفكر الوضعي أصلاً بمبدأ عدم تخصيص إيراد عام معيــن لــنفقة عامة معينة .. فإن الأصل في الفكر الإسلامي هو الاعتماد على مبدأ التخصــيص ، إذ يقتصــر على حصيلة الزكاة والفئ والغنائم لمصارف (أو نفقات) محددة، فضلاً عن أنه لا يقر فرض ضرائب جديدة إلا لإشباع حاجة عامة ضرورية تقتضيها. إلى جانب اختلافهما في الاستعانة بالقروض الربوية ، إذ بينما يقرها مطلقاً الفكر الوضعي ، فلا يسمح بها الفكر الإسلامي إلا في حالات الضرورة .



(مراجع مختاره)

- د. السـيد عبد المولى ، المالية العامة جـ١ الأدوات المالية ، القاهرة ، دار الفكر العربى ١٩٧٥ ص ١٩١ .
- د. بـدوى عـبد اللطـيف ، الـنظام المالى المقارن فى الإسلام ، القاهرة ، المجلس الأعلى للشئون الإسلامية ١٩٩٢م ١٣٨٢هـ ص ٨٥ : ٩٥ .
- د. عـبد الخالق النواوى ، النظام المالى فى الإسلام ، القاهرة ، دار النهضة العربية ١٩٧٣ .
- د. عـبد الكـريم الخطيب ، السياسة المالية فى الإسلام وصلتها بالمعاملات المعاصرة ، القاهرة ، دار الفكر العربى ١٩٧٦ .
- د. عدلـى محمد توفيق ، أصول المالية العامة ، بدون مكان نشر أو ناشر أو عام نشر ص ١٧١ .
- د. محمـد حلمى مراد ، مالية الدولة ، القاهرة ، دار النهضة مصر ، ١٩٦١ ص١٣٥ .
- د. محمـود محمد نور ، تحليل النظام المالى فى الإسلام ، القاهرة ، المجلس الأعلى للشئون الإسلامية ١٣٩٥ / ١٩٧٥ .





الفصل الثانى
دخل أملاك الدولة

أمـــلاك الدولة من الأموال العقارية والمنقولة ، تنافست مع الضرائب – على مـــر العصـــور شرقاً وغرباً – فى احتلال مكان الصدارة كمصدر رئيسى للإيرادات العامـــة . ففـــى الشرق اشترك الموردان فى شغل تلك المكانة ، حيث كانا يفرضان علـــى " خـــراج " أراضـــى " الفئ " . فكان يؤخذ " خراج ضريبى " عن الأراضى المملوكـــة للذميـــن ، و" خـــراج إيجارى " عن الأراضى التى آلت ملكيتها للدولة ، وتركت فى أيدى مستغليها من الذميين والمسلمين .

وفـــى الغرب كانت أملاك الدولة تسمى (بالدومين) Le Domaine ، التى كانـــت تخـــتلط فى العصور الوسطى بأملاك الملك ، ويمثل دخلها المصدر الرئيسى للإيرادات العامة ، بينما كانت الضرائب تعد مصدراً استثنائياً . ومع سيادة (المذهب الحـــر) الرأسمالى تقدمت الضرائب على الدومين ، ثم مع انتشار (المذهب التداخلى) الاشتراكى استعاد (الدومين) مكانته .

أقسامها :

درج كتاب المالية العامة على تقسيم أملاك الدولة (أى الدومين) إلى قسمين هما:

١ – الدومين العام :

ويشـــمل الأموال المملوكة للدولة (أو لإحدى هيئاتها العامة) والتى تخضع لأحكـــام القـــانون العام ، ويباح للأفراد الانتفاع بها مجاناً أصلاً ، أو بمقابل منخفض استثناءً ، وذلك من باب تنظيم انتفاع الأفراد بها ، أو لتغطية جزء من نفقات إنشائها، كالطـــرق العامـــة والكـــبارى ، والمطارات والموانى ، والترع والأنهار ، والحدائق والمتاحف .



٢ – الدومين الخاص :

ويضم الأموال المملوكة للدولة (أو لإحدى هيئاتها العامة) ، ملكية تشبه ملكية الأفراد لأموالهم التى تخضع لأحكام القانون الخاص ، محققة لهم عائداً . وتتكون من أملاك الدولة العقارية والتجارية والصناعية والمالية .

وأموال (الدومين) الخاص – دون أموال (الدومين) العام – هى التى يعتبرها معظم كتاب المالية العامة ، مصدراً من مصادر الإيراد العام . وإن كان هناك من لا يسلم بذلك ، على اعتبار أن من أموال (الدومين) الخاص ، ما لا يخضع لنفس قواعد استغلال الأموال الخاصة ، ولا يدار بنفس نظمها ، ولا يقبل بطبيعته التملك الخاص ، وتحتكر الدولة ملكيته . كمصادر الثروة البترولية ومحطات توليد الطاقة النووية . (د. أحمد جمال دروس فى ميزانية الدولة م.س ص ٢٠١) .

وأيا ما كان الرأى فالعبرة هو بكون المال المملوك للدولة يدر عليها دخلاً من عدمه ، حتى يمكن اعتباره مصدراً من مصادر الإيرادات العامة .

أنواعها :

وبالتالى فيمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من الأموال المملوكة للدولة ، وتحقق دخولاً تمول الإيرادات العامة ، وهى : أملاك الدولة العقارية ، والتجارية ، والصناعية ، والمالية ونوضحها تباعاً :

(أ) دخل أملاك الدولة العقارية : (الدومين العقارى)

تعد أملاك الدولة العقارية مصدراً هاماً من مصادر إيراداتها العامة ، وإن اختلفت درجة أهميتها من دولة لأخرى ومن زمن لآخر . كالأراضى الزراعية وغير الزراعية ، والغابات ، والثروات الطبيعية : من مناجم ومحاجر وآبار نفطية ومجارى ومصاب مياه .. وغيرها ..



وتتحصـــل الدولة على دخلها من تلك الأملاك ، إما فى صورة (ثمن) لبيع منــتجاتها ، وذلك إذا ما تولت الدولة استغلالها مباشرة بنفسها أو بإحدى هيئاتها . أو فـــى شـــكل أجرة (أو إتاوه) أو نسبة محددة من الناتج ، إذا ما قامت بتأجيرها ، أو منحت حق استغلالها للغير ، لأجل محدد ، وتحت إشرافها .

(ب) دخل مشروعات الدولة التجارية والصناعية:(الدومين التجارى والصناعى)

أدى تطور دور الدولة من الدولة الحارسة ، إلى الدولة المتدخلة ، إلى اتساع نطاق تدخلها فى الحياة الاقتصادية ، فأنشأت المشروعات العامة التجارية والصناعية التى تدر عليها عائداً ، أصبح يمثل مصدراً كبيراً من مصادر الإيرادات العامة لكثير مـــن الـــدول . وإن زاد حجـــم هـــذه المشـــروعات فى البلاد ذات المذاهب التدخلية الاشـــتراكية تحـــت مسمى القطاع العام (أو قطاع الأعمال العامة) ، عنه فى تلك التى تأخذ بالمذاهب الحرة الرأسمالية .

ويتحقق للدولة دخلها من هذه المشروعات فى شكل (ثمن عام) لبيع منتجاتها وخدماتهـــا ، وهـــو يقابل (الثمن الخاص) لمنتجات المشروعات الخاصة . ويتحدد ســـعره فى إطار من (المنافسة) وفقاً لقوانين العرض والطلب ، وذلك إذا ما وجدت مشروعات خاصة تنافس المشروعات العامة فى ذلك الفرع الإنتاجى . وقد يكون (ثمناً احتكارياً) ، إذا ما أنفردت مشروعات الدولة باستغلال هذا الفرع الإنتاجى .

والأصـــل أن الدولـــة لا تبغى من مشروعاتها تلك ، تحقيق أكبر ربح مادى ممكـــن ، كمـــا تفعـــل المشـــروعات الخاصة . ولكنها تهدف إلى تحقيق أكبر خدمة (أو مـــنفعة) اجتماعـــية عامة ممكنة . وبالتالى فإنها – تحقيقاً لهذا الغرض – قد تبيع منتجاتها (بثمن عادى) يوازى نفقة إنتاجها أو (بثمن أقل) من نفقة إنتاجها متحملة خســـارة تغطيـــتها عن طريق دعم أو إعانة تلك المشروعات الخاسرة من ميزانيتها العامة ، مما يجعل الثمن العام هنا يشبه (الرسم) .

كمـا أنهـا قـد تهـدف إلى تحقيق ربح مادى يتجاوز نفقة إنتاج السلعة (أو الخدمة)، يساعدها على ذلك (وضعها الاحتكارى) الفعلى أو القانونى ، وعدم مرونة الطلـب علـى السلعة فتبيعها (بثمن احتكارى) . وغالباً ما لا تلجأ الدولة إلى تلك السياسـة الاحتكارية إلا لتحقيق أهداف عامة أكثر أهمية ، كالحد من استهلاك بعض السـلع أو لتعبـئة الإدخارات العامة بهدف تمويل عمليات التنمية . وتعد تلك الزيادة الاحتكارية عن نفقة إنتاج السلعة (أو الخدمة) بمثابة ضريبة على الاستهلاك.

(جـ) دخل أنشطة الدولة المالية : (الدومين المالى)

اتسـعت حديـثاً (المحفظـة المالية) للدولة التى تحتوى على ممتلكاتها من الأسـهم والسـندات ، التى تساهم بها فى ملكية الشركات والمشروعات الاقتصادية . وقـد زادت هذه الملكية المالية على حساب ملكيتها التجارية والصناعية مؤخراً ، فى الـبلاد التى تتجه باقتصادها نحو التخصصية (أو الخصخصة) ، لتبيع مشروعاتها الصناعية والتجارية فى صور أسهم ملكية ، محتفظة لنفسها فيها بملكية ٥١% منها ، حـتى تتمكـن من إدارتها وتوجيه سياستها الإنتاجية لتتمشى مع سياستها الاقتصادية العامـة . ويتمـثل دخـل الدولة من هذه الملكية المالية ، فيما يعود عليها من أرباح وفوائد عن هذه الأسهم والسندات لتدخل ضمن الموارد العامة للدولة .

⚘ ⚘ ⚘

ومـا تقـدم يـدل علـى أن دخل أملاك الدولة – بأنواعها المختلفة العقارية والصـناعية والمالية – يمثل مصدراً هاماً من مصادر الإيرادات العامة ، خاصة إذا مـا زادت قيمة هذا الدخل على نفقة إنتاج السلعة (أو الخدمة) المدفوع ثمنها ، أما إذا مـا انخفضـت قيمته عنها ، فإنه يشبه بذلك (الرسم) الذى نوضح مقوماته فى إطار الفصل التالى .

(مراجع مختاره)

- د. أحمد جمال الدين موسى ، ميزانية الدولة ، المنصورة ، مكتبة الجلاء ، ٢٠٠٠ ص٢٠٧ .
- د. عبد الهادى على النجار ، مبادئ علم المالية العامة ، القاهرة ، مطبعة جامعة القاهرة ، ١٩٧٧ ص٩٩ .
- د. عبد الهادى مقبل ، المالية العامة ، الإيرادات والنفقات ، طنطا بدون ناشر ١٩٩٢ ص ٢٨٥ .
- د. على لطفى ، اقتصاديات المالية العامة ، القاهرة ، مكتبة عين شمس ، ١٩٨٢ - ١٩٨٣ ص٨٥ .
- د. محمد حلمى مراد ، مالية الدولة ، القاهرة ، دار نهضة مصر ، ١٩٦١ ص ١٣٥ .



الفصل الثالث

الرسم

Taxe – Fee

كانت الرسوم فى العصور الوسطى ، تتقدم على الضرائب فى الأهمية ، كمصدر رئيسى للإيرادات العامة . وذلك بسبب تفضيل الملوك فرضهم للرسوم عن الضرائب . حيث كان المفكرون يطالبونهم عند فرضهم للضريبة أن يكون سعرها متناسباً مع المنفعة التى تعود على الممول منها ولا يتعداها ، وإلا مثل اقتطاعها تعدياً على الملكية الفردية . وهو ما لا محل له مع الرسم لأنه يدفعه الفرد للدولة مقابل خدمة تؤديها له . كما أن فرضهم للضريبة كان يحتاج إلى موافقة الهيئات النيابية ، بينما إصدارهم للرسم لا يتطلب ذلك . إلى جانب أن الرسوم كانت تمول أجور موظفى الدولة، فقد كانوا يتقاضونها مباشرة من المواطنين . مما كان يخفف من الأعباء الملقاه على النفقات العامة ، ليقتصر تمويلها . بشكل رئيسى ، على إيرادات أملاك الدولة .

ولكن أهمية الرسم كمصدر رئيسى للإيرادات العامة قد تراجعت ، بسبب تداعى تلك الدوافع . فموظفو الدولة غالوا فى أسعار الرسوم لحساب أنفسهم ، فزاد معدله عن قيمة الخدمة التى يقدمونها ، لينطوى – فى الحقيقة – على ضريبة مستترة، تمثل فى مقدار تلك الزيادة . وقد تطلب ذلك – مع انتشار الأفكار الديمقراطية – ضرورة موافقة الهيئات البرلمانية على فرض الرسوم كالضرائب ، وأن تتولى الدولة دفع أجور موظفيها من ميزانيتها تفادياً لذلك .

كما ساعد على انخفاض حصيلة الرسوم ، انتشار فكرة تأسيس الدولة على مبدأ التضامن الاجتماعى ، لتصبح مسئولة عن تحقيق الصالح لجميع مواطنيها ،

وتقديم خدماتها لهم بالمجان ، حتى ولو كانوا غير قادرين على دفع ثمنها ، مما وسع مـن نطـاق الخدمات المجانية التى يحصل عليها المواطنون من الدولة بلا رسوم ، واسـتتبع بالـتالى إلغـاء كثير من الرسوم التى كانت مفروضة ، وأدى بالتالى إلى انخفاض حصيلة الرسوم .

ومع ذلك فما زالت الرسوم تشغل مكاناً بين مصادر الإيرادات العامة ، وذلك لضـرورة وجودهـا ، لتنظيم انتفاع الأفراد بخدمات الدولة المختلفة ، ولاستخدامها كـأداة من أدوات التوجيه الاقتصادى والاجتماعى . فتخفيض أو إلغاء رسوم التعليم مثلاً ، يتيح للجميع فرصاً متكافئة للتعليم ، غير القادرين كالقادرين على حد سواء .

مفهوم الرسم :

والرسـم يعـرف بأنـه مـبلغ نقـدى ، تفرضه السلطة العامة ، جبراً على الشـخص، مقـابل اسـتفادته بخدماتها ، مرتباً إلى جانب النفع الخاص للشخص نفعاً عاماً للمجتمع .

عناصر الرسم :

ويـدل هـذا التعريف على أن للرسم عناصر أربعة : أحدها نقدى ، والثانى جبرى ، والثالث هو مُقابله ، والرابع نفعى ، ونبينها تباعاً :

(أ) عنصر النقدية :

إذا كانـت مالـية الدولة قد تطورت فى إيراداتها العامة ونفقاتها العامة ، من الصورة العينية إلى الشكل النقدى ، فإن الرسم – من بين مصادر الإيرادات العامة – يتمـيز بأنـه منذ نشأته ، وهو يغلب على استيفائه الطابع النقدى لا العينى . إذ ينبغى دائماً أن يكون الرسم مبلغاً من النقود .

(ب) عنصر الجبر :

يتسم الرسم بأنه تفرضه السلطة العامة جبراً ، بقانون أو فى حدود القانون . ولا خيار أمام طالب خدمة الدولة فى أدائه ثمناً لها . ولكن البعض شكك فى جبرية الرسم ، على اعتبار أن الفرد حر فى أن يطلب خدمة الدولة ، أو أن يتجنبها فلا يدفع الرسم ، وبالتالى فإنه يتوافر فيه عنصر (الاختيار) وليس الجبر .

والواقع أن طالب الخدمة المقرر عليها الرسم غالباً ما يقع بين جبرين :

أحدهما – جبر قانونى : وذلك حين يكرهه القانون على طلب تلك الخدمة وبالتالى على دفع الرسم ، وإلا وقع تحت طائلة العقاب . مثل ضرورة استخراج المواطن الذى يبلغ سن السادسة عشر من عمره بطاقة هوية شخصية ودفع رسم عنها . وكذا إلزام أولياء الأمور بتعليم أولادهم إجبارياً فى مرحلة التعليم الإلزامى وتسديد الرسوم المقررة عن ذلك .

والآخر – جبر واقعى : ويتحقق لما يكره الواقع الشخصى إكراهاً معنوياً على طلب الخدمة وسداد رسمها . وهو ما يتوافر فى الخدمة الهامة التى لا غنى للفرد عنها ، مثل خدمات توصيل المياه والكهرباء ، والترخيص لممارسة نشاط مهنى أو تجارى .

وما تبقى من الخدمات التى يكون الشخص فيها (مخيراً) فى إتيانها من عدمه ، كدخول الحدائق والمتاحف ، فإن عنصر الجبر فيها يمكن ملاحظته فى جانب دفع رسمها إذا ما طلبها الشخص إذ لا خيار له فى سداده . ومثل هذه الخدمات لا تؤثر فى صفة الجبر فى الرسم ، لأنها تتوافر مع ممول الضريبة إذ أنه

حر فى ممارسة النشاط الخاضع للضريبة ، أو فى تجنبه فلا يدفع عنه ضريبة ، ومع ذلك فلا خلاف بين الكتاب حول جبرية الضريبة .

(جـ) عنصر المقابل :

فالرسم يدفعه الشخص للدولة مقابل خدمة يتلقاها مباشرة منها أو من أحد مرافقها العامة . وتتعدد صور هذه الخدمة ، فقد تأخذ صورة (عمل) يؤديه له أحد موظفى الدولة ، كأن يلقنه العلم إن كان معلماً ، أو يسجل له عقداً إن كان موثقاً ، أو يقيد له دعوى قضائية إن كان كاتباً . وقد تظهر فى شكل (امتياز) يمنح له ، كأن يرخص له بمزاولة مهنة ، أو بقيادة سيارة ، أو بحمل سلاح . وقد نكفل له (حق استعمال) أحد المرافق العامة ، كالمرور فى طريق بمركبته ، والرسو فى ميناء بباخرته ، والهبوط في مطار بطائرته .

(د) عنصر النفع :

تحقق الخدمة التي يستفيد منها دافع الرسم ، منفعة خاصة له وأخرى عامة للمجتمع . فإجبار الشخص على التطعيم مقابل رسم ، يقى صحته من الأمراض وهذا نفع خاص ، ويقى الصحة العامة منها وهذا نفع عام . وإلزام الفرد بالتعليم بمقابل هو الرسم ، يوسع من مداركه ويزيد من فرص عمله ، وهذا نفع خاص ، ويعمل على نشر الوعى والثقافة وزيادة المعرفة بين أفراد المجتمع وهذا نفع عام .

سعر الرسم :

. . الأصل أن سعر الرسم ينبغى أن (يتناسب) مع نفقة إنتاج الخدمة المدفوع عنها وذلك لأن الدولة لا تبغى من وراء فرض الرسوم زيادة إيرادها المالى ، وإنما تنظيم وتيسير انتفاع كافة أفراد المجتمع من خدماتها .

ولكــن الرســم لا يكــون دائما (متوازيا) فى معدله مع نفقة إنتاج الخدمة المقرر عليها ، إذ أنه فى كثير من حالاته يكون (أقل) من نفقة إنتاج خدمته ، وهو مــا تلجــأ إلــيه الدولة كثيراً مغطية الفرق من حصيلة الضرائب ، بهدف توفير تلك الخدمات التى غالباً ما يكون نفعها العام كبيراً ، كخدمات التعليم والصحة والقضاء .

كذلــك فــإن الرســم فى بعض حالاته يكون معدله (أكبر) من نفقة إنتاج خدمــته. والســبب فــى تلــك الزيادة ، استهداف الدولة تحقيق إيراد مالى ، فى تلك الحــالات المحــدودة نسبياً ، كما فى رسوم التسجيل فى الشهر العقارى . ويعد هذا اســتثناءً من مبدأ التناسب بين سعر الرسم ونفقة إنتاج الخدمة ، وينطوى فى حقيقته علــى ضــريبة ضمنية ، لها ما يبررها حيث تفرض على القادرين من الملاك ، مما يجعــل الرســم يختلط فى مفهومه بمعنى الضريبة ، ويقتضى التمييز بينه وبين غيره من الإيرادات العامة المثيلة .

فرق ما بين الرسم وغيره من الإيرادات العامة :

يــتقارب الرســم فــى مفهومه مع غيره من مفاهيم بعض الإيرادات العامة الأخــرى ، كالثمــن العام الذى هو دخل أملاك الدولة ، والإتاوة ، والضريبة ، مما يتطلب التمييز بينه مبيّنها فى المعنى .

(أ) فرق ما بين الرسم والثمن العام :

يــتحدد الثمن العام كسعر لمنتجات أملاك الدولة من السلع والخدمات . وهو يشبه الرسم ، فى كونهما يدفعان للحصول على مقابل حال ومباشر هو تلك السلعة أو الخدمــة . ولكنهما يختلفان فى (طبيعة هذا المقابل) ، إذ هو فى الرسم خدمة إدارية يؤديهــا مرفق عام إدارى ، غالباً ما يترتب عليها نفع خاص للطالب وعام للمجتمع .

بينما الثمن العام هو مجرد سلعة (أو خدمة) تجارية ينتجها مشروع عام تجارى أو صناعى ، تحقق لمشتريها نفعاً خاصاً فحسب .

كما يغايران فى (أسلوب إصدارهما) ، فالرسم تنفرد السلطة الإدارية بإصداره بقانون أو فى حدود القانون . فى حين أن يتحدد الثمن العام بقرار إدارى من إدارة المشروع ، تحكمها فى تعيينه ظروف السوق ، سواء كانت (ظروف منافسة) فتتدخل قوى السوق – من عرض وطلب – فى تحديده ، أو (ظروف احتكار) فتنفرد إدارة المشروع فى فرضه ، ليتقارب فى ذلك مع أسلوب تحديد الرسم .

ويتباينان فى (كيفية استيفائهما) فالرسم يستوفى جبراً من طالب خدمته ، وتتمتع الدولة بحق امتيازه على أمواله فى تحصيله . أما الثمن العام فيدفعه مُشترى السلعة (أو الخدمة) اختياراً ولا يتمتع المشروع العام بحق امتيازه على أمواله فى اقتضائه .

(ب) فرق ما بين الرسم والإتاوه :

تعرف (الإتاوه) بأنها مبلغ نقدى ، تفرضه السلطة العامة جبراً ، على ملاك العقارات ، (مقابل التحسين) الذى طرأ لعقاراتهم من جراء تنفيذ مشروع عام. مثل مشروعات توصيل المياه والكهرباء والصرف الصحى والتليفونات ، ورصف الطرق وشق الترع وإقامة الكبارى والحدائق العامة بالمنطقة التى يتواجد بها العقار . ولذلك فإن الإتاوه تسمى (بمقابل التحسين) ، الذى ينبغى أن (يتناسب) سعره مع مقدار التحسين الذى حدث للعقار (وذلك بحسب الأصل) .

وفى ذلك تتفق الإتاوه مع الرسم ، فى أن كلاً منهما تفرضه السلطة العامة ، على الأفراد جبراً ، مقابل خدمة عامة ، تعود عليهم بنفع خاص . وكذا فى تطلب أن يتناسب سعرهما مع الخدمة المقررين عنها . بيد أنهما يختلفان فى درجة هذا الإجبار

(أو الإكــراه) ، إذ يستطيع دافع الرسم – فى بعض الحالات – أن يتجنبه بالامتناع عن طلب الخدمة المقرر عنها ، بينما يكره مالك العقار فى جل الحالات على الانتفاع مــن التحســين ودفع الإتاوه ، كما يتغايران فى (مدى تكرارهما) ، فالرسم يتكرر بتكرار طلب الخدمة ، بينما لا تدفع الإتاوه إلا مرة واحدة مع تنفيذ مشروع التحسين.

هــذا هو الفرق بين الرسم وكل من الثمن العام والإتاوه ، ويبقى بيان الفرق بيــنه وبين الضريبة ، وهذا ما سيرجأ بحثه للفصل التالى بعد التعرف بوضوح على مفهوم الضريبة وبيان عناصرها الرئيسية وقواعدها الأساسية .

(مراجع مختاره)

- د. السيد عبد المولى ، المالية العامة جـ١ الأدوات المالية ، القاهرة دار الفكر العربى ، ١٩٧٥ ص٣٩٨ .
- د. أحمد جمال الدين موسى ، دروس فى ميزانية الدولة ، المنصورة مكتبة الجلاء ، ٢٠٠٠ ص ٣٢٣ .
- د. رفعت المحجوب ، المالية العامة ، القاهرة ، دار النهضة العربية ١٩٧٥ ص٤٤٣ .
- د. عزت عبد الحميد البرعى ، محاضرات فى مبادئ الاقتصاد المالى ، شبين الكوم ، الولاء للطبع والنشر والتوزيع ١٩٩٤ – ١٩٩٥ ص ١٤٣ .

- Duverger : "Institutions Financières", op. cit. pp. ٩١ – ٩٤ .



الفصل الرابع

الضريبة

Tax –Jmpôt

دراســة نظــرية الضــريبة كمصدر رئيسى من مصادر الإيرادات العامة ، تقتضى التعرض لها فى نقاط بحثية ثلاث :

أولاهما – مقدمة : نمهد لها فى : مفهومها وقواعدها الأساسية وفوق ما بينها وبين غيرها من الإيرادات العامة .

ثم مبحث أول : يحتوى على : تنظيمها الفنى .

ومبحث ثان : لبحث : آثارها الاقتصادية .

مقدمة ضريبية

ارتــبط ظهــور الضــريبة بنشــأة المجتمعات الجماعية (والدولة) ، نظراً لحاجــتها إلى الخدمات الحراسية : من أمن ودفاع وقضاء ، وما يلزمها من نفقات . فكان الحكام يستعينون فى بداية الأمر بالضريبة كمورد عادى (مكمل) لدخل أملاك الدولة ، وذلك **للإنفاق على توفير تلك الخدمات** .

ولقــد تطــور (أسلوب فرضها) ، فكان أداؤها فى بدايته (اختيارياً) يتخذ صــورة الهبات والمنح التى تقدم من المواطنين للدولة ، بحيث لا تفرض إجبارياً إلا علــى غــير الوطنييــن تحت مسمى (الجزية) التى تفرضها الدولة المنتصرة على الشــعوب المهــزومة . ثم ما لبث أن أصبح فرض الضريبة (إجبارياً) كذلك على الوطنيين ، وذلك لما زاد تدخل الدولة فى الحياة الاقتصادية ، وزادت نفقاتها العامة.

كمــا تطور (أسلوب إصدارها) ، حيث كان الحكام يستقلون بإصدارها دون ما رقيــب مــن نواب الشعب . ثم اضطروا إلى الحصول على موافقتهم بعد انتشار الأفكار الديمقراطــية ، حــتى صــارت الضريبة لا تصدر إلا بقانون . كما لحق التطور (بكيفية تحصــيلها) مــن التحصــيل العينى إلى التحصيل النقدى ، وكذلك (بأوعيتها) من البدء بفرضها على الرؤوس أو الأشخاص ، إلى إيجابها على الأموال من ثروات ودخول.

ولقــد عرف النظام المالى الإسلامى ، الضرائب بكافة أشكالها ، غير أنه لم يمر بهــذا الــتطور ، حيــث احتوى على ما ذكر من ضرائب على الأشخاص تفرض على الذميين باســم (الجــزية) ، والضرائب على الأموال فتتخذ شكل الضرائب المباشرة كضريبة الخراج (العقارية) ، والضرائب غير المباشرة كضريبة العشور (الجمركية).

تعريف الضريبة :

الضــريبة عــبارة عن : " مبلغ نقدى تفرضه السلطة العامة وتجبيه جبراً ، وبصــفة نهائــية على الشخص فى دخله (أو ثروته) ، وفقاً لمقدرته التكليفية ، وبلا مقــابل حــال ومباشر بقصد تحقيق نفع عام " . ويدل هذا التعريف على أن للضريبة عناصــر أربع تميزها عن غيرها من مصادر الإيرادات العامة الأخرى هى عناصر: النقدية ، والجبر ، وانعدام المقابل ، و النفع العام .. ونبينها تباعاً :

(أ) عنصر النقدية :

فى الماضى كان الأصل فى الضريبة أن تفرض وتجبى (عيناً) ، سواء فى صــورة (حصــة عينية) من السلعة المنتجة ، أو فى شكل (مساهمة عملية) من المكلــف فــى الأعمال العامة فيما كان يعرف (بأعمال السخرة) ، وما كان أداؤها (نقدياً) لا يتم إلا على سبيل الاستثناء .

ونظراً للعيوب التى كانت تصاحب ذلك الأسلوب العينى ، من عدم عدالة بين المكلفين ، وارتفاع تكاليف جبايتها وتوزيعها ، فقد أصبح الأسلوب العينى غير ملائم للفن المالى الحديث ، الذى يقوم على (نقدية) المالية العامة ككل فى إيراداتها ونفقاتها . الأمر الذى اقتضى أن يكون الأصل هو أن تفرض الضريبة وتجبى (نقداً).

ولا يمنع ذلك من وجود بعض الصور العينية الضريبية فى الأنظمة الضريبية الحديثة ، ولكنها تتسم بالمحدودية . كما فى إلزام المزارعين بتوريد نسبة من محصولاتهم الزراعية مجاناً فى بعض الدول الاشتراكية ، أو بمقابل منخفض عن سعر السوق ، ليمثل الفرق بينهما ضريبة ضمنية ، وذلك فى بعض الدول الأخرى .

(ب) عنصر الجبر :

يعنى الجبر أن تنفرد الحكومة بسلطة فرض الضريبة وتحديد نظامها ، دون أن تتفق مع الممول على ذلك . فهى التى تحدد أوعيتها وسعرها وطرق تقديرها وتحصيلها . ولا يقدح فى صفة الجبر هذه ، أن الحكومة ينبغى أن تحصل على موافقة نواب الشعب من البرلمانيين على ذلك ، لأنه على المستوى الفردى ، فلا رأى للممول الفرد فى فرضها ، ولا اختيار أمامه فى دفعها ، وإلا أجبرته على ذلك، متمتعة بحق امتياز على أمواله . بل إذا دفعها فإنه يدفعها (بصفة نهائية) ، ولا يحق له استرداد ما دفعه طالما أنه قد تم تحصيله منه وفقاً لأحكام القانون .

(جـ) عنصر انعدام المقابل :

إذا كان ثمن منتجات أملاك الدولة والرسم ، يدفع مقابل نفع خاص يعود على المنتفع منهما بشكل مباشر وحال ، فإن ذلك لا يتوافر فى الضريبة ، إذ لا يدفعها الممول للدولة كثمن لمنفعة خاصة تعود عليه من ذلك . وحتى وإن استفاد من واقعة إنفاقها

ضمن النفقات العامة التي تمولها الضريبة للدولة ، فإنه تلك الاستفادة لا يتلقاها بشكل مباشر وحال سداده لمبلغ الضريبة . ولكنه يدفعها للدولة وفقاً لمبدأ التضامن الاجتماعي.

ومن هنا فإنه لا يلزم في مقدار (أو سعر) الضريبة ، أن يكون (متناسباً) مع مقدار ما انتفع به الممول الضريبي بشكل غير مباشر من النفقات العامة . بل ينبغي فحسب أن يكون متناسباً مع (مقدرته التكليفية) ، أي مع قدرته على دفع مقدار الضريبة ، وذلك من باب العدالة بين المكلفين ، على اعتبار أن صاحب الدخل الأكبر قد استفاد من النفقات العامة أكثر من صاحب الدخل الأقل ، وبالتالي فإنه ينبغي أن يتحمل عبئاً ضريبياً أكبر منه .

(د) عنصر النفع العام :

انعدام عنصر النفع الخاص الذي يعود على الممول من دافع الضريبة ، لا ينفي انتفاعه بشكل عام وغير مباشر من جبايتها وإنفاقها ، لما لذلك من آثار مختلفة. فإذا كان الفكر التقليدي يحصر غرض الضريبة في ذلك الغرض المالي (المحايد) ، الذي يقتصر على مجرد تغطية النفقات العامة ، دون أن يؤثر على البنيان الاقتصادي والاجتماعي . فإنه بعد تطور دور الدولة حديثاً لتصبح دولة متدخلة ومنتجة ، فلقد أصبح يتم استخدام الضريبة لتحقيق أغراض غير مالية ، اقتصادية واجتماعية وسياسية ، مرتبة نفعاً عاماً يعود على كل أفراد الجماعة.

القواعد الأساسية الضريبية :

يتطلب الفن المالي من واضعي التنظيم الفني للضريبة ، أن يكون بالقدر الذي يوفق فيه بين مصلحة كل من الخزانة العامة موفراً لها أكبر (حصيلة) مالية ممكنة ، ومصلحة الممولين مخففاً عنهم العبء الضريبي . وينسب إلى آدم سميث أنه وضع القواعد الأساسية للضريبة ، التي بمراعاتها يمكن التوفيق بين هاتين

المصـــلحتين المتعارضـــتين ، متأثراً فى ذلك بالكاتب الألمانى (فون جاستى) Von Justi . وإن كـــان الواقـــع يثبت توافرها فى التنظيم الفنى للزكاة قبل أن يهتدى إليها المذكـــوران بعدة قرون . وهى قواعد : العدالة (أو المساواة) ، واليقين ،والملاءمة فى الدفع ، والاقتصاد فى نفقات الجباية ، ونوضحها تباعاً :

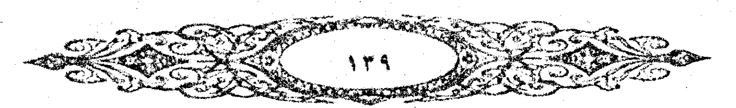
(أ) قاعدة العدالة (أو المساواة) :

تتحقق قاعدة (العدالة) بين المكلفين ، (بالمساواة) بينهم فى تحمل أعبائها. ويتم ذلك إذا ما كانت الضريبة (عامة وموحدة) على النحو التالى :

١- عمومـــية الضـــريبة : أى أن تفـــرض الضريبة على جميع الأموال المملوكة للأشخاص الخاضعين لسيادة الدولة – وطنيين كانوا أو أجانب – بحيث لا يفلت منها مـــال (لنفوذ صاحبه) مثلاً ، كالنبلاء ورجال الدين الذين كانوا يعفون فى الماضى مـــن الضـــرائب . وإنما يقتصر الإعفاء منها فقط على ذلك الذى يتأسس على أسباب موضوعية ، كإعفاء دخول الفقراء ، وإعفاء الحد الأدنى من دخول جميع الممولين ، اللازم للإنفاق على إشباع حاجاتهم الضرورية .

٢- وحـــدة الضـــريبة : وتعـــنى بـــأن يكون عبء الضريبة واحداً بالنسبة لجميع المموليـــن، بحيث يتم المساواة بينهم فى مقدار ما يتحمله كل منهم من عبء ضريبى فـــى دخلـــه . ولكـــن أى مساواة هذه ؟ فى الماضى كان المفكرون بقيادة آدم سميث يؤمـــنون (بمبدأ المساواة النسبية) أى (المساواة الحسابية) بين الممولين ، وهو ما يحقق (بالضريبة النسبية) ، أى التى تفرض على جميع الدخول بنسبة واحدة أو بسعر واحد (١٠% أو ٢٠% مثلاً) .

ولكـــن (المســـاواة النســـبية أو الحســـابية) ، تعامل صاحب الدخل الكبير كالصـــغير فـــى تحمل الأعباء العامة ، فى حين أن الأخير يضحى أكثر ، لأنه يدفع



الضـريبة مـن الوحدات النقدية الأولى لدخله ، ذات المنفعة الحدية المرتفعة ، التى يخصصـها لإشـباع حاجاتـه الضرورية ، بينما يدفعها الأول من الوحدات النقدية الأخـيرة لدخلـه ، ذات المـنفعة الحدية المنخفضة ، التى يخصصها لإشباع حاجاته الكمالية أو لادخاراته.

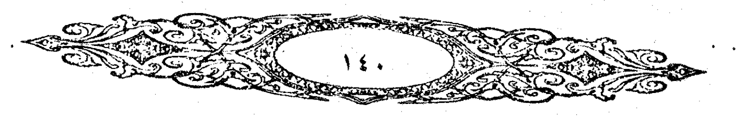
لذلـك اتجه الفكر المالى الحديث إلى الآخذ (بمبدأ المساواة فى التضحية) ، بحيـث يتحمل الممول صاحب الدخل الكبير ، عبئاً ضريبياً أكبر من الممول صاحب الدخـل الصـغير . وهو ما يتحقق (بالضرائب التصاعدية) التى تتصاعد أسعارها بارتفـاع شـرائح دخـل الممـول . وكذا بمراعاة (الظروف الشخصية للممولين) بالتخفـيف مـن تضحياتهم ، فيعفى (الحد الأدنى) من دخولهم اللازم للإنفاق على إشباع حاجاتهم الضرورية ، ويراعى فى ذلك (الأعباء العائلية لكل ممول) ، فيخفف عن المتزوج ويعول ، أكبر ممن لا يعول أو كان أعزباً .

(ب) قاعدة اليقين :

تتطلب قاعدة اليقين أن يتوافر فى الضريبة أمرين :

الأول ـــ وضوحها : فينبغى أن تكون أحكامها محددة دون غموض أو تحكم ، سواء فـى تحديـد أوعيتها أو أسعارها ، أوفى أسلوب تقديرها أو فى إجراءات تحصيلها . حـتى يتمكـن الممول من التيقن من التزاماته ، فينفذها دون تهرب منه أو تحكم من مصلحة الضرائب ، مما يؤدى إلى تخفيف المنازعات الضريبية بينهما .

الثانى – استقرارها : فاستقرار أحكام الضرائب دون الإكثار من التعديلات فيها إلا فـيما اقتضـته الضـرورة ، من شأنه أن يساعد الممول على التعرف بيقين عليها ، والتعود على سداد مقدارها ضمن نفقاته الدورية .



(جـ) قاعدة الملاءمة :

وتعنى قاعدة الملاءمة فى الدفع ، بأن يتم تحصيل الضريبة فى الميعاد الملائم للممول ، وبالإجراءات الملائمة لنشاطه ، حتى يتم تخفيف وقع الضريبة عنه فيبادر بسدادها . (فالضريبة على الاستهلاك) يلائم ميعاد شرائها دفعها الممول ، لأنه يسددها مجزأة ضمن ثمن السلعة (أو الخدمة) المفروضة عليها ، فلا يشعر بوطأة مقدارها. (والضريبة على الدخل) يكون أكثر الأوقات ملاءمة لتحصيلها هو وقت تحقق الدخل . ولذلك فإن الضريبة على الأجور والمرتبات لا يشعر الممول بعبئها الضريبى ولا يتهرب منها ، لأنها تستقطع جزئياً ودورياً من راتبه عند قبضة دون تراكم أو تأخير.

(د) قاعدة الاقتصاد :

ويقصد بها الاقتصاد فى نفقات جباية الضريبة ، فينبغى أن يتم تخفيض نفقات الإدارة الضريبية فى تقديرها وتحصيلها للضرائب ، إلى أدنى درجاتها ، حتى لا تؤثر سلبياً على صافى الحصيلة الضريبية التى تؤول إلى الخزينة العامة للدولة .

فرق ما بين الضريبة وغيرها من الإيرادات العامة :

أقرب الإيرادات العامة التى يمكن أن يختلط مفهومها بمفهوم الضريبة ، هما: الرسم والزكاة الإسلامية ، ونفرق بينهما تباعاً :

(أ) فرق ما بين الضريبة والرسم :

من مفهومى الضريبة والرسم السابق بيانهما ، يتضح أنهما يتفقان فى كون كل منهما مبلغاً نقدياً يفرض ويجبى جبراً ، أى فى عنصرى النقدية والجبر . بيد أنهما يختلفان فى (عنصر المقابل) إذ أنه يتوافر فى الرسم حيث يدفعه الشخص مقابل نفع خاص مباشر وحال ، يعود عليه من تلقيه الخدمة المقرر عنها الرسم. أما

الضـــريبة فـــلا تقـــتطع مقابل نفع خاص يتلقاه الممول مباشرة عنها ، ولكنه يسددها كجـــزء من الأعباء العامة التى ينبغى عليه أن يتحملها ، بصفته أحد أفراد الجماعة ، الـــتى تتأســس علـــى مـــبدأ التضامن الاجتماعى بين جميع أفرادها ، ووفقاً لمقدرته التكليفـــية . وإذا اســـتفاد الممـــول مـــن النفقات العامة ، التى مول جزءاً منها بمبلغ الضـــريبة الذى دفعه ، فإن هذا النفع لا يتلقاه بشكل مباشر ، وحال دفعه للضريبة ، بل بشكل غير مباشر ، وبعد فترة من تسديدها .

لهـــذا الفرق الجوهرى ، فقد تراجع المشرع الضريبى المصرى ، وغيره من المشرعين الضريبيين ، عن تسمية إقتطاعات الدمغة والجمارك والأيلولة والاستهلاك والإنتاج (بالرسوم) ، وصحح ذلك بتسميتها (بالضرائب) لافتقادها لعنصر المقابل (المباشر والحال) .

(ب) فرق ما بين الضريبة والزكاة :

تعـــرف الزكاة بأنها " حق معلوم ، فرضه الله للفقراء والمستحقين فى أموال أغنـــياء المسلمين ، يقتطع جبراً ، وبصفة نهائية ، وبلا مقابل ، طهرة وتزكية للمال ولمعطيها وآخذيها " .

ويـــدل هـــذا التعريف على أن الزكاة والضريبة تتشابهان فى عدد من الأوجه منها : (عناصـــرهما) : فكلمتاها فريضة مالية ، تدفع جبراً ، وبصفة نهائية ، لتحقيق نفع عام وليس نفعـــاً خاصـــاً حالاً ومباشراً لدافعيها . كما يتشابهان فى (مبادئهما الأساسية) : فتقومان على قواعـــد العدالـــة واليقين والملاءمة والاقتصاد فى نفقات الجباية . كما يتوافقان فى (أهدافهما) فكل منهما يتم استخدامها لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية ومالية .

ولكـــن يلاحظ أن أوجه التشابه هذه لا تعنى تطابقهما ، إذ ما هى إلا أوجه توافق فـــى الشـــكل ، تنطوى على اختلاف بينهما فى المضمون ، وأظهر مثال على ذلك هو :

(عنصر الفرضية) ، فهو بشرى فى الضريبة إلهى فى الزكاة . (وعنصر المنفعة الخاصة) الحالـــة والمباشـــرة ، فهى ممنوعة مادياً فى الضريبة ، موجودة إعتقادياً فى الزكاة ، مما يحفزه دائماً على اتباعها دون التهرب منها كما هو الحال مع الضريبة .

ووجوه الاختلاف بينهما كثيرة ، منها على سبيل المثال : أنهما تتغايران فى مدى (ثـباتهما ودوامهمـــا) ، فـــلا يجـــوز تعديل أو تعطيل أحكام الزكاة . بينما ذلك متوقع للضـــريبة، لإلهـــية فـــرض الأولى وبشرية فرض الثانية . كما تختلفان فى (تنظيميهما الفنييـــن): فـــإذا كانـــت الزكاة تتخذ من الدخول والثروات (وعائين) أصليين لها ، فإن الضـــريبة ترددت نظمها فى الأخذ بهما معاً ، أو بأحدهما فقط ، حتى استقرت حديثاً على جعل الدخول وعاءً أصلياً والثروات وعاءً ثانوياً لها . ومن حيث (الحصيلة) فالزكاة لا يجوز أن تحدد مصارفها حجم حصيلتها فيما يعرف (بمبدأ أولوية الإنفاق العام) ، بينما أخذ الفكر المالى التقليدى بهذا المبدأ ، ولم يتم هجره إلى (مبدأ أولوية الإيراد العام) إلا حديثاً. ومـــن حيـــث (الإنفـــاق) فيســـود إنفاق الزكاة مبدأ تخصيص ، بينما لا يجوز ذلك فى الضـــريبة ، فضلاً عن أن الزكاة يسودها (مبدأ محلية إنفاقها) ، بينما يعم الضريبة (مبدأ مركزية إنفاقها) ، وهذا وذاك بحسب الأصل ، بحيث يمثل الخروج عليهما استثناء عليه .

⚘ ⚘ ⚘

ويلاحـــظ فيما تقدم من مفهوم للضريبة وعناصر لها ، وقواعدها الأساسية لها ، تمـــثل الأساس الذى يقام عليه ، التنظيم الفنى للضريبة ، الذى نوضحه من خلال سطور المبحث التالى .



المبحث الأول
التنظيم الفنى للضريبة

ينصـــرف مفهـــوم التنظيم الفنى للضريبة ، إلى الأوضاع والإجراءات الفنية التي تتعلق بفرض الضريبة وتحصيلها ، وتحديد وعائها ، والأساليب الفنية لفرضها، وســعرها ، وتقديرها وتحصيلها ، وهى تمثل موضوعات هذا المبحث التى سنتناولها فى مطالب خمسة على الوجه التالى :

المطلب الأول : وعاء الضريبة .

المطلب الثانى : الأساليب الفنية للضريبة .

المطلب الثالث : سعر الضريبة .

المطلب الرابع : ربط الضريبة وتحصيلها .

المطلب الخامس : المشكلات الضريبية .

المطلب الأول
وعاء الضريبة

يتعلق وعاء الضريبة بموضوعها الذى يشمل : تحديد (المادة) التى تفرض علـيها الضريبة ، واختيار الوقت (المناسب) لفرضها عليها . ولا تخرج تلك المادة الخاضـــعة للضـــريبة عـــن صنفين : أحدهما : شخص الإنسان . والآخر : ماله .. ونوضح هذين الوعائين فى فرعين متاليين :

الفرع الأول – الوعاء الشخصى

الفرع الثانى – الوعاء المالى

الفرع الأول
الوعاء الشخصي

كانــت الضريبة في الماضي تتخذ من جسد الإنسان (أو رأسه) ، وتوطنه فــي إقلــيم الدولــة ، وعــاء تفرض عليه ، مما دعى إلى تسميتها بالضرائب على الرؤوس (أو بالفرده) أو بالجزية . وكانت تجب على (جميع الأفراد) دون تمييز، أو علــى بعض الأفراد الذين تتوافر فيهم شروط معينة (كالذكورة مثلاً) . أول على (الأســرة الواحدة) باعتبارها وحدة اجتماعية ، أو على (الطبقة الواحدة) كالعمال أو الفلاحيــن أو الحرفييــن مثلاً .. ولقد تطورت في أنواعها من الفردة الموحدة إلى الفردة أو الضريبة المدرجة :

(أ) الفردة الموحدة :

وهي ضريبة (نسبية) كانت تفرض بسعر موحد على جميع الأفراد ، بغض الــنظر عمــا قد يوجد بينهم من فروق مالية . وكانت (تتميز) ببساطتها وانخفاض أســعارها ، ممــا ساعد على تجنب التهرب من دفعها ، وكان ذلك ملائماً للقدرات الضريبية المحدودة للسلطات في ذلك الوقت .

ولكــن هــذه الميزة كانت هي عين (عيبها) ، إذ أن انخفاض أسعارها أدى إلى انخفاض حصيلتها ، كما أن وحدة أسعارها أدت إلى انعدام عدالتها بين المكلفين، حيــث حملت الفقراء أعباء ضريبية مساوية لما تحمله الأغنياء ! لذلك هجرتها معظم السلطات نحو الفرده المدرجة .

(ب) الفرده المدرَّجة :

وكانــت عبارة عن ضريبة متعددة الأسعار ، تتدرج وتتفاوت أسعارها بتفاوت ثروة أو دخل الطبقة أو الفرد الخاضع لها . وكانت تنقسم إلى نوعين: فردة طبقية وجزية :-

١- **الفردة الطبقية** : وكانت تقسم المجتمع إلى (طبقات اجتماعية) ، تفرض على كل طبقة ضريبة بسعر يختلف عن السعر المفروض على الطبقة الأخرى ، يلتزم كل فرد من أفراد الطبقة الواحدة بدفعة . ويعتمد فى تحديد الطبقة على مجموع ما تملكه من (ثروة أو مصدر دخل) فيقسم المجتمع إلى : طبقة فلاحين ، وطبقة حرفيين ، وطبقة برجوازيين ، وغيرها .

(وتتميز) الفردة الطبقية بأنها حققت قدراً من العدالة بين الطبقات ، لما عاملت كل طبقة معاملة ضريبية تختلف عن الطبقات الأخرى اعتماداً على أسباب موضوعية وليست شخصية . غير أنها (عابها) أنها لم تحقق العدالة الكاملة بين أفراد الطبقة الواحدة ، إذ فرضت عليهم سعراً ضريبياً واحداً رغم تفاوتهم فيما يملكونه من خول أو ثروات .

٢- **الجزية** : وكانت تفرض على (الأفراد) الذميين ، أى على غير المسلمين من أهل الكتاب المقيمين على إقليم الدولة الإسلامية . وكانت تتدرج أسعارها بتدرج ثروة الفرد ، فتفرض على الذمى الغنى سنوياً بسعر ٤٨درهماً ، وعلى الزمى المتوسط الدخل بسعر ٢٤ درهماً ، وعلى غيرهما بسعر ١٢ درهماً . وهى تفرض عليهم مقابل حماية الدولة الإسلامية لهم ولأموالهم .

ولقد (تميزت) الجزية بأنها عالجت ما أصاب غيرها من الضرائب الشخصية من عيوب ، إذ توخت العدالة بين المكلفين ، لما روعى فيها أن تفرض على الأفراد وليس الطبقات ، وبحسب المقدرة التكليفية لكل منهم فتدرجت بحسب غناهم ، بل وأعفت الفقراء والعجزة منهم كما فعل عمر بن الخطاب مع الشيخ اليهودى الفقير الضرير ونظرائه بل وتسقط عنهم جميعاً بمشاركتهم فى جيوش المسلمين .

وعموماً فإن اتخاذ شخص الإنسان محلاً أو وعاء تجب عليه الضريبة ، كان مثار نقد دائم من المفكرين الماليين ، لدواعى العدالة المذكورة ، ولانخفاض حصيلتها، مما دعى المشرعين الضريبيين إلى هجرة الوعاء الشخصى ، إلا فيما برز من الحالات المحدودة ، متجهين نحو الآخذ بالوعاء المالى .

الفرع الثانى
الوعاء المالى

فضل المشرعون الضريبيون اتخاذ الأموال أوعية تفرض وتؤخذ الضرائب منها ، باعتبارها الأكثر تعبيراً عن المقدرة التكليفية للمكلفين من الوعاء الشخصى ، ولكنهم ترددوا بين اختيار نوعين من الأموال لفرض الضرائب عليها وهما : الثروات والدخول ؟ كما ترددوا فى اختيار المناسبة (أو أنسب التوقيتات) للتدخل لأخذ الضريبة منها : أهو عند تملك الثروة أم عند تداولها ؟ وبالنسبة للدخل أعند اكتسابه أم عند إنفاقه ؟ وهذا هو ما نحاول علاجه ، بدءاً بالثروة ثم الدخل .

(أولاً)
الثروة كوعاء للضريبة

اعتمد الفكر الضريبى – فى الماضى – على (الثروة) كوعاء رئيسى للضريبة . ثم انتقلت مكانتها – حديثاً – للدخل ، بسبب ما تعرضت له من نقد . فلقد ذهب (معارضوها) إلى القول بأن اقتطاع جزء من رأس المال (أو الثروة المنتجة)، يؤدى إلى هدم جزئى للمقدرة الإنتاجية فى الدولة ، وتثبيط همة المدخرين، والحد من الرغبة فى الإنتاج ، وعرقلة النشاط الخاص ، وقلة حصيلتها بسبب كثرة التهرب منها لشدة وقعها على الممولين .

وقد رد (مؤيدو) هذه الضريبة على هذه الانتقادات ، بأن العيب ليس فى تلك الضـــريبة وإنمـــا فى استخدامها استخداماً سيئاً ، فهى لا تؤدى إلى هدم رأس المال القومـــى ، إلا إذا وجهت حصيلتها إلى استهلاك لا جدوى منه . بل على العكس من ذلـــك فإنها تؤدى إلى حسن استغلال الموارد القومية ، إذا وجهت إلى محاربة تراكم المدخرات العاطلة التى تقلل من الطلب الفعال ، حيث تجبر أصحابها على تشغيلها . بـــل إنهـــا تتميز بأنها مورد مالى غزير لوصولها إلى أنواع من الثروة ، لا يصيبها ضرائب الدخل .

لذلـــك فـــإن المشـــرعين الضريبيين المحدثين لم يستطيعوا الاستغناء عن الثروة كوعـــاء ضـــريبى (مكمـــل للدخـــل) ، لاستخدامه فى تحقيق أغراض توزيعية وغير توزيعـــية . وتنوعـــت ضـــرائبهم التى فرضوها على الثروة ، بيد أنه قبل التعرف عليها ينـــبغى تحديـــد مفهـــوم الثروة (ضريبياً) ، نظراً لاختلاط مفهومها بمفهوم رأس المال (اقتصادياً) . ثم التعرض لأنواع الضرائب على الثروة من خلال تحديد مناسبة فرضها .

مفهوم الثروة (أو رأس المال) :

المشكلة التى تواجه أى باحث يتعرض للأوعية الضريبية من دخول ورؤوس أموال (أو ثروات) ، أنها يختلف مفهومها ضريبياً عنه اقتصادياً . والسبب فى ذلك الاخـــتلاف ، أن الضـــريبيين لا يعـــرفون تلك الأموال إلا بالقدر الذى يمكن الإدارة الضـــريبية مـــن معرفتها وحصرها وتقييمها من ناحية ، ويمكن الحكومة من تحقيق الأغـــراض التى تستهدفها من ناحية أخرى ، وذلك بغض النظر عما إذا كان معناها سيضيق أو يتسع ضريبياً عنه اقتصادياً .

فمفهـــوم (رأس المال) يضيق اقتصادياً فينصرف إلى (الأموال المنتجة) للســـلع والخدمات ، بينما يتسع ضريبياً ليشمل فوق ذلك (الأموال العاطلة) عن كل

إنتاج فيختلط بمفهوم الثروة لذلك شاع ضريبياً استخدام كل من (رأس المال والثروة) للدلالة على الآخر .

ولذلــك عرفــت الثروة (ضريبياً) بأنها جميع الأصول العقارية أو المنقولة المملوكة للممول في لحظة معينة ، حقيقية كانت أو مالية ، مادية أو معنوية ، منتجة لدخــل أم غــير منــتجه له وتضــم (الأصــول المالية) على الأسهم والسندات ، (والأصــول الماديــة) علــى الســلع والمخــزون والمــوارد الأولية والتحف الفنية والمجوهــرات . (والأصول المعنوية) على شهرة الشركة أو المشروع . وبذلك يعبر معنى الثروة عن (صافى المركز المالى للممول) ، الذى يقترب من مفهوم (صافى الميزانــية) فى العرف المحاسبى ، (ويعنى) فائض الأصول المملوكة للممول من خصومه فى لحظة زمنية معينة .

مناسبة فرض الضريبة على الثروة (أو رأس المال) :

يتحيــن المشــرعون الضريبيون كلاً من مناسبة (تملك) الثروة ، ومناسبة (تداولها) ، لفرض الضريبة عليها .. وتتنوع ضرائبهم عليها بتنوع هاتين المناسبتين على النحو التالى :

(أ) مناسبة تملك الثروة (أو رأس المال) :

نظــراً لمــا تعرضــت له ضــريبة الــثروة من وجوه نقد سابقة ، فقد اتجه المشــرعون الضريبيون نحو مراعاة ألا تمس الضريبة أصل الثروة (أو رأس المال) المنتج إلا استثناءً أو لتحقيق أغراض اقتصادية واجتماعية هامة . وذلك حتى لا تأكل الضــريبة الثروة مؤثرة سلبياً على دواعى التنمية وفرص الاستثمار . ومقتضى ذلك أن يكــون الأصــل هو فرض الضريبة على الدخل الناتج من الثروة ، واستثناءً على الثروة نفسها على الوجه التالى .

١- ضريبة الثروة الماسة بداخلها :

وتعد هذه الضريبة (تقليدية) في فرضها ، لأنها وإن فرضت على (الثروة المنتجة للدخل) ، إلا أنها لاعتدال سعرها ، تصيب (دخلها) ولا تمس أصلها . وتتعدد صورها : فهي قد تفرض (بصورة دورية) سنوياً لتحقيق غرض مالي ، كإدخال أوعية ضريبية جديدة لزيادة حصيلة الإيرادات العامة . كما قد تجب (كضريبة تكميلية) لأغراض أخرى ، مثل تحقيق نوع من التفاوت في المعاملة بين المموِّلين لأسباب اقتصادية أو اجتماعية ، فيفرض على بعضهم ضريبة أصلية واحدة، ويجب على البعض الآخر ضريبتين أصلية وتكميلية . كما قد تفرض (بسعر منخفض) لا يكاد يغطي تكاليف ربطها وتحصيلها ، لإجراء نوع من الرقابة الضريبية على الممولين ، بقصد التعرف على مدى ثرائهم ، ومقارنتها بإقراراتهم الضريبية عن الضرائب الأخرى سواء على الدخل أو الزكاة مثلاً للتأكد من مدى صحتها .

٢- ضريبة الثروة الماسة بأصلها :

وتمثل هذه الضريبة (استثناء) على الأصل الوارد في الضريبة السابقة ، إذ تتجاوز هذه الضريبة دخل الثروة (أو رأس المال) وتمس أصله المنتج ، كما تمس أصل (الثروة العاطلة) . وتتردد بين ضريبتين هما :

الأولى : ضريبة الثروة الاستثنائية :

فتستهدف الحكومات من فرضها تحقيق موارد غير عادية ، لمواجهة حالات استثنائية - (كحرب) - تعجز الموارد العادية للدولة فيها عن الوفاء باحتياجاتها . فتفرضها بشكل يقتطع جزءاً من الثروة (أو رأس المال) لتمويل تلك النفقات العاجلة . كما قد تلجأ الحكومات إلى إيجابها (بعد الحروب) ، لعلاج آثارها التي أدت إلى ظهور حالات اغتناء أو إثراء غير عادي ، حققها بعض ضعاف النفوس مستغلين ظروف

الحــرب ، فـتفرض هذه الضريبة على ثرواتهم ، بقصد مصادرة ما اكتسبوه منها بغير جهد منهم . كما قد تفرضها (عقب الثورات) بهدف إعادة توزيع الثروات فى المجتمع. وحــتى فـــى الظروف العادية ، فإنه تجب مثل هذه الضرائب على الثروات المكتنزة (أى العقيمة) ، فتقتطع جزءاً منها لإجبار أصحابها على استثمارها بدلاً من تعطيلها .

وأيــاً مــا كــان نوع تلك الضرائب ، فإن منها ما يقابله الأفراد بالقبول ، كتلك الضــرائب الحربــية ، لأهدافهــا القومــية . ومنها ما يلقى مقاومة من الممولين كباقى أنواعهــا، خاصــة إذا مــا فرضت بأسعار مرتفعة ، فيشعر الممولون بوطأتها العقابية ، فيحاولون التهرب منها بأسلوب غير رشيد ، إما بتهريبها للخارج وما يؤدى إليه من آثار سـلبية علــى حجمى الاستثمار والإيرادات العامة . أو بإنفاقها إنفاقاً تبذيرياً وما يستتبعه مــن آثــار سـلبية تضخمية ، لذلك لا تلجأ الحكومات إلى فرض مثل تلك الضرائب إلا بصفة مؤقتة ، ثم تقوم بإلغائها بزوال الظروف الاستثنائية التى أوجبتها.

الثانية : الضريبة على الزيادة العفوية فى الثروة :

والــزيادة العفوية فى الثروة تتمثل فى تلك الزيادة التى يكتسبها الشخص فى ثروته دون جهد منه يناسبها . وقد تتحقق تلك الزيادة فى أصل الثروة نفسها (كجوائز اليانصــيب) . أو فـــى قيمة الثروة العقارية لأسباب ريعية ، كزيادة السكان وانتشار العمران ، التى تؤدى إلى زيادة الطلب على هذه الثروة العقارية زيادة لا يستجيب لها عرضــها غــير المــرن ، التى أشارت إليها كتابات هنرى جورج واستيوارت ميل. فتوجب الحكومات ضريبة تقتطع جزءاً من تلك الزيادة العفوية فى الثروة .

وبقــدر مــا لا تجد الحكومات أية صعوبة فى فرض وتحصيل النوع الأول الــذى مــثل له بجوائــز اليانصــيب ، فإنها تواجه صعوبات عملية جمة فى تطبيق الضــريبة علـــى الــنوع الثانى المتعلق بالثروة العقارية ، وذلك لمجافاتها للعديد من

القواعد العملية للضريبة . لذلك ضاق استخدام الحكومات لها . وتختلف الضريبة على الزيادة العفوية فى الثروات عن الضريبة الاستثنائية على الثروة ، فى أنها تفرض بصفة مستمرة وبأسعار منخفضة نسبياً ، بينما تجب الضريبة الاستثنائية بصفة مؤقتة وبأسعار مرتفعة نسبياً .

(ب) مناسبة تداول الثروة (أو رأس المال) :

لتحقيق إيراد عال بجهد أقل من ناحية ، ولدواعى إعادة توزيع الثروات من ناحية أخرى ، يحبذ الكثير من الماليين فرض ضريبة على الثروة أثناء تداولها ، سواء بتصرف مالكها فيها لغيره فى حياته ، أو حين انتقالها لورثته بعد مماته . ونوضح هذين النوعين .

الأولى : الضريبة على التصرف فى الثروة :

غالباً ما تفرض التشريعات الضريبية ، الضريبة على واقعة انتقال الثروة العقارية (كالبيوت) ، والمنقولات (كالسيارات) ، من مالكها لغيره حال حياته ، سواء بالبيع أو بالهبة . وغالباً ما تؤخذ تلك الضريبة على ذلك التصرف عند تسجيله. وتلجأ عدد من التشريعات إلى تسميتها (برسوم التسجيل) من باب تخفيف وقعها الضريبى على الممولين فى حين أنها تتجاوز قيمتها مقدار الخدمة المدفوعة عنها ، وهذا الفرق فى حقيقته ينطوى على ضريبة ضمنية ، لأنه يدفعها بدون مقابل مباشر وخال عاد على طالب التسجيل ، على الوجه السابق ذكره عند التفريق بين الرسم والضريبة .

الثانية : الضريبة على التركات :

وتفرض هذه الضريبة : إما على التركة قبل توزيعها ، أو على واقعة (أيلولة) ملكيتها إلى كل وارث أو على الاثنين معاً . وقد حاول الماليون تكييف حق الدولة فى فرض هذه الضريبة ، على أنها (مقابل منحة) منحتها الدولة للورثة ،

وهـــى حق الإرث ، فملكية مال الإرث قد زالت عنه بوفاة المورث ، وأنها آلت إلى الورثـــة بقـــوة القـــانون لا الواقـــع ، مما يبرر أخذ الدولة ثمناً لذلك ، تطبيقاً لنظرية (الضـــريبة – الثمن) . ومنهم من كيفها بأنها كغيرها من الضرائب ، تستند الحكومة فـــى فرضـــها علـــى ما لها من سيادة على إقليمها ورعايتها ، وما بينهم من تضامن اجتماعى ، تطبيقاً (لنظرية التضامن الاجتماعى) .

وأيا ما كان التكييف الذى تعتمد عليه الحكومة فى فرض هذه الضريبة ، فقد لاقـــت مناظرات كبيرة بين مؤيديها ومعارضيها ، ومع ذلك فما زالت تأخذ بها كثير من التشريعات الضريبية ، بسبب سهولة ربطها وتحصيلها وبالتالى غزارة حصيلتها. وكـــذا بســـبب آثارهـــا المباشـــرة فـــى إعادة توزيع الدخول والثروات بين الفئات . واســـتمرار الأخـــذ بالضريبة على الثروة عامة ، لا يعنى أنها قد باتت وعاءً رئيسياً للضريبة ، بل (وعاءً مكملاً) للوعاء الرئيسى المتمثل فى (الدخل) .

(ثانياً)
الدخل كوعاء للضريبة

ظلـــت (الـــثروة) هـــى الوعاء الضريبى المعبر عن المقدرة التكليفية للفرد والجماعـــة ، فى اقتصاديات العصور الوسطى وحتى مستهل القرن التاسع عشر . ثم انتقل وعاء الضريبة من الثروة إلى الدخل فى النصف الثانى من القرن التاسع عشر، وخلال النصف الأول من القرن العشرين .

وتـــرجع مســـألة إبراز أهمية الدخل كوعاء أساسى للضريبة إلى التقليديين ، الذيـــن كانوا نظراً لحرصهم على التكوين الرأسمالى فى مرحلة الرأسمالية الناشئة ، يهـــتمون أن لا تـــؤدى الضـــريبة إلى المساس بالثروة ، باعتبارها المصدر الرئيسى للدخـــول . لأن فرض ضريبة عليها ودفعها منها ، يؤدى – فى رأيهم – إلى القضاء

على مصدر الدخل ، وإلى تحطيمه بما يمنع من تجدده . فالضريبة التزام يتجدد سنوياً، لذلك رأوا أنه يجب أن لا يصيب إلا وعاء له نفس الطبيعة المتجددة وهو الدخل .

ونظـراً لـتداخل مفهوم الدخل القومى بمفهوم رأس المال والثروة من ناحية ، فضلاً عن اتساعه في مجال الاقتصاد عنه فى نطاق المالية العامة ، فسنتعرض بداية لتحديد مفهومه ثم لبيان مناسبة فرض الضريبة عليه .

مفهوم الدخل :

سـعى كتاب المالية لتحديد مدلول ضريبى محدد للدخل ، يقوم على واحد من المعيارين التاليين :

المعـيار الشخصـى : وبمقتضاه يتم النظر إلى (نية) صاحب المال ، فإن اتجهت نيـته إلـى استغلاله ، تم اعتباره نوعاً من أنواع رؤوس الأموال . وإن اتجهت إلى غـير ذلك ، عد ذلك المال (أو الإيراد) دخلاً . وواضح أن هذا المعيار الشخصى ، لا يصلح كمعيار ضريبى ، لصعوبة تقدير الإدارة لنوايا الممولين من ناحية ، ثم لأن العـبرة فى تحديد الدخل هى بلحظة (اكتسابه أو تحققه) ، وليس بطريقة استخدامه أو استغلاله من ناحية أخرى .

المعيار الموضوعى :

والعبرة فى هذا المعيار ، هى بصفة الإيراد ومصدره ، ليس بنية صاحبه .. وحول هذا المعيار ، نشأ فى تحديد معنى الدخل نظريتان :

الأولى – نظرية المنبع (أو المصدر) :

وتعرف هذه النظرية الدخل بأنه " كل إيراد صافى نقدى (أو قابل للتقويم بالنقود) ، يـتحقق لصـاحبه ، بصـفة دورية ، من مصدر دائم (أو قابل للدوام) " . ويدل هذا التعريف على أن للدخل عناصر خمسة هى :

١- **عنصــر النقدية** : فينبغى فى الدخل أن يكون نقدياً ، أو يمكن تقديره بالنقود ، بحيــث تكون له قوة شرائية تجعله قابلاً للتعامل عليه فى الأسواق ، إن بيعاً أو شراء أو مبادلة .. إلخ .

٢- **عنصر التصفية** : فحتى يكون الدخل أكثر تعبيراً عن المقدرة التكليفية للممول، فيجــب أن يكــون الدخــل الخاضــع للضريبة ، صافياً من تكاليف إنتاجه أو نفقات الحصول عليه .

٣- **عنصــر التحقيق** : فلا يكفى لكى يخضع الدخل للضريبة أن يكون (محتمل) الوقوع ، بل لا بد أن يتحقق فعلاً . ويعد الدخل متحققاً إذا كان تحت تصرف الممول ولو لم يتسلمه فعلاً .

٤- **عنصــر الدورية** : كما لا يكفى - وفقاً لهذا التعريف - أن يتحقق الدخل مرة واحــدة حــتى تجب الضريبة فيه ، بل يلزم أن يتكرر الدخل ، (أو يحتمل تجدده) بصفة منتظمة (أو شبه منتظمة) ، ولمدة محددة (سنة مثلاً) أو حتى (شبه محددة).

٥- **عنصــر دوام مصدره** : فلا يتجدد دخل بصفة دورية ، إلا إذا نبع من مصدر مستمر (أو قابل للبقاء) .

الثانية - نظرية الإثراء (أو زيادة القيمة الإيجابية) :

وتعــبر هــذه الــنظرية عــن الدخل من الناحية الضريبية ، بأنه " **كل زيادة إيجابــية صــافية، فــى ذمة الممول أو فى مقدرته الاقتصادية ، تتحقق فى تاريخين (أو بين فترتين زمنيتين)** " .

ويحســب دخل الممول هنا : بحصر ثروته فى بداية مدة محددة ، ثم حسابها فــى نهايــتها ، وكل زيادة صافية حدثت فى ثروته بين هذين التاريخين ، تعد دخلاً يخضــع للضــريبة . وبالتالى يعد دخلاً وفقاً لهذه النظرية ، كل إيراد يحققه الممول لمرة ، أو من مصدر غير دائم .

ولكـــل مفهوم من هذين المفهومين للدخل ، وفقاً لهاتين النظريتين ، مزاياه . وعـــيوبه ، وتيســـيراته وصـــعوباته ، فى مواجهة الجهة الإدارية الضريبية الرابطة للدخـــل الأمـــر الذى دعى المشرعين الضريبيين إلى الأخذ بمزيج متفاوت منهما ، بـــالقدر المناســـب لتحقيق أغراضهم القومية المختلفة من ناحية ، والملائم لإمكانيات أجهـــزتهم الضـــريبية من ناحية أخرى . وهو ما يقتضى أن يتم اختيار (المناسبة) التى تتدخل فيها الضريبة لتجب فى الدخل بدقه .

مناسبة فرض الضريبة على الدخل :

أنســـب الأوقات للتدخل لفرض الضريبة على الدخل ، هو وقت اكتسابه ، أو عند إنفاقه ، ونبين كيفية فرض الضريبة على الدخل فى هاتين المناسبتين تباعاً :

(أ) مناسبة اكتساب الدخل :

وقـــت اكتساب الممول لخله ، يعد فى نظر كثير من الماليين أنسب الأوقات لفـــرض الضـــريبة عليه . إذ يمكن فرض (ضرائب متنوعة) تتنوع بتنوع الدخول المكتســـبة ، أو (ضـــريبة عامـــة) على مجموع دخول الممول أياً كانت أنوعها . (أو ضـــرائب مخـــتلطة) تجمع بين هذين النظامين . وتختلف مزايا ومثالب كل نظام منها على الآخر على الوجه التالى :

١ – الضرائب النوعية على الدخول :

. . ففـــى هـــذا الـــنظام تفرض (ضرائب متنوعة) ، تتنوع بتنوع (مصادر) اكتساب الدخول . وهى مصادر ثلاثة : (أولها) عنصر العمل : فيخضع الدخل الناتج مـــن العمـــل للضريبة . فإن كان عملاً تابعاً (أى أجيراً لدى الغير) ، فرضت عليه ضريبة الأجور والمرتبات ، وإن كان عملاً حراً (أو مستقلاً) يعمل لحساب نفسه ، كالطبيب فى عيادته ، والمحامى فى مكتبه ، وجبت عليه ضريبة المهن الحرة.

(وثانيها) عنصر رأس المال (أو الثروة) : ويفرق فيه بين الدخل الناتج من رأس المال (العقارى) ، حيث تجب فيه ضريبة تختلف عن تلك التى تجب فى الدخل الناتج من رأس المال (المنقول) . (وثالثها) (المصدر المختلط) : أى الذى تنتج فيه الدخول من تضافر عنصرى رأس المال والعمل معاً ، كالدخول الزراعية والتجارية والصناعية والحرفية ، فتفرض عليها ضرائب تتنوع بتنوع هذه الدخول .

ويرى أنصار هذا النظام أنه (يتميز) بأنه يمكن المشرع الضريبى من وضع التنظيم الفنى الضريبى الذى يحقق سياسته المالية وأغراضه الاقتصادية والاجتماعية التى يبغيها من خلاله . إذ يمكن أن يحقق (العدالة الضريبية) بين المكلفين ، بفرض ضريبة على الدخل الناتج من رأس المال (والمختلط) بسعر أعلى من دخل العمل . ويستطيع أن يحقق (أغراضه التدخليه) بالتمييز ضريبياً بين دخل فرع إنتاجى ودخل فرع إنتاجى آخر ، لجذب الاستثمارات نحو الفرع المميز . ويمكنه أن يحقق (أغراضاً فنيه) باختيار طرق التقدير والتحصيل المناسبه لكل مصدر دخل . كأن يعتمد فى تقدير دخل العمل على (إقرار رب العمل) ، وفى تحصيله على طريقة (الحجز عند المنبع). بينما يرجع فى تقدير الدخل المتولد من النشاط التجارى والصناعى والحرفى إلى (إقرار الممول) ، وفى جبايته إلى أسلوب (التحصيل المباشر) .

ولكن خصوم هذا النظام ذهبوا إلى أنه (يصعب تطبيقه) لتعقد إجراءاته وارتفاع نفقاته . كما أنه يقلل من فرص تحقيق (العدالة الضريبية) بين الممولين أنه من ناحية يصعب معه مراعاة الظروف الشخصية للممول (بإعفاء الحد الأدنى لمعيشته ، ومراعاة أعبائه العائلية) ، مع كل وعاء . إذ يتطلب ذلك تكرار هذه الإعفاءات بتكرار الأوعية الضريبية ، وهو ما لا تسمح به التشريعات الضريبية . ومن ناحية أخرى فإن تعدد الأوعية يقلل من فعالية تطبيق الأسعار التصاعدية

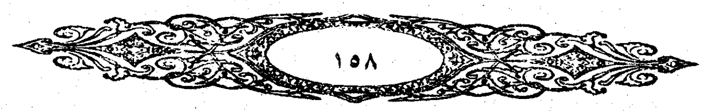
الضـــريبية على كل جزء منها ، بينما لو جمعت في وعاء واحد وطبق عليها ضريبة عامة واحدة كالضريبة العامة على الدخل لكان أفضل .

٢ – الضريبة العامة على الدخل :

ووفقـــاً لهـــذا الـــنظام تفرض ضريبة موحدة على كافة دخول الممول مهما تعـــددت مصـــادرها . حيـــث تجعل كافة دخوله وعاءً عاماً واحداً تجب فيه . لذلك تعرف بضريبة الدخل العام أو بضريبة الإيراد العام .

ويـــرى أنصـــار هـــذا النظام أنه (يتميز) : (بسهولة تطبيقه) لبساطة أجزائه وانخفـــاض نفقات تنفيذه ، وغزارة حصيلته . وأنه يمكن توفير (العدالة الضريبية) بين المموليـــن أكثر عن طريقة . لأنه يمكن من التوصل إلى المركز المالى الكلى للممول عن طـــريقه ، وهـــو أمـــر يســـاعد على تطبيق مبدأ شخصية الضريبة عليه بمراعاة أعبائه العائلـــية وإعفاء الحد الأدنى اللازم لمعيشته ومن يعولهم . كما يعين على تطبيق الأسعار التصاعدية على وعائه ، إذ يمكن تقسيمه إلى شرائح كلية وليست جزئية .

ولكـــن خصـــوم هذا النظام يتوقعون (انخفاض حصيلته) لأن تجميع دخول الممـــول فـــى وعـــاء واحـــد يظهرها فى حجم ضخم ، ويشعر الممول بثقل العبء الضـــريبى الملقى عليه ، فيحاول التهرب منها . ويرون أنه يصعب (تحقيق العدالة الضـــريبية) عن طريقه ، لأنه لا يميز بين الممولين تبعاً لمصادر اكتسابهم لدخولهم، فـــيعامل العمـــال والرأســـماليين معاملة ضريبية واحدة . (وفنياً) فذهبوا إلى أنه لا يســـمح باختيار طرق التقدير والتحصيل المناسبة لكل مصدر دخل كما هو الحال فى نظام الضرائب النوعية .



٣- نظام الضرائب المختلطة :

يجمـــع هذا النظام بين النظامين السابقين ، وذلك بفرض (ضرائب نوعية) تـــتعدد بـــتعدد مصادر الدخول . والأخذ بجانبها بشكل (تكميلى) بفرض (ضريبة عامه) على مجموع دخل الممول الواحد .

ويؤخــذ على هذا النظام أنه يزيد من تعقد الهياكل الضريبية ، وبالتالى من نفقات عمـــل جهازهـــا الإدارى . بـــيد أن مـــزاياه تفوق عيوبه ، لأنه يأخذ بمميزات النظامين السابقين ويتفادى عيوبهما . لذلك فإن معظم التشريعات الضريبية المعاصرة تطبقه .

(ب) مناسبة إنفاق الدخل :

تعـــد واقعـــة إنفـــاق الممول لدخله على شراء سلعة (أو خدمة) من أنسب الوقـــائع لفرض الضريبة عليه وتحصيلها لأنه لا يشعر بعبء الضريبة ، نظراً لأنه يدفعهـــا بشـــكل مجزأ أو ضمني مع شرائه لكل وحدة من وحدات السلعة المفروضة عليه .

وتتعقـــب هذه الضرائب السلعة (أو الخدمة) سواء فى مرحلة إنتاجها أم فى مـــرحلة اســـتهلاكها . (ففـــى مرحلة إنتاجها) تجب الضريبة إما مرة واحدة على الســـلعة، فيما يسمى (بالضريبة الواحدة على الإنتاج) أو فى مرات تداولها من منتج لآخـــر ومـــن تاجـــر لآخر حتى تصل إلى المستهلك ، فيما يطلق عليه (بالضريبة التراكمـــية على المعاملات) . وقد تراعى الضريبة ما قد أضافه إلى قيمة السلعة كل من تداولها من هؤلاء ، فتفرض عليه تحت مسمى (الضريبة على القيمة المضافة).

كما قد تفرض الضريبة على السلعة (أو الخدمة) فى (مرحلة استهلاكها) فيما يسمى بالضريبة على الاستهلاك . التى قد تزيد من حصيلتها فى السلع الضرورية



عنه فى السلع الكمالية ، لكثرة عدد المستهلكين وعدم مرونة الطلب على السلع الأولى عنه بالنسبة للسلع الثانية ، كما قد تجب الضريبة على السلعة أثناء (اجتيازها للحدود) فيما يسمى بالضرائب الجمركية ، سواء عند تصديرها أو استيرادها .

* * *

جملة القول أن الوعاء المالى بنوعيه من (الدخول والثروات) ، أصبح دون الوعـــاء الشخصـــى ، هو الوعاء الأساسى الذى تفرضه الضرائب المعاصرة عليه ، وتعدد أساليبها الفنية المطابقة عليه على النحو الذى يتضح من خلال المطلب التالى .

المطلب الثانى
الأساليب الفنية الضريبية

وضــع كــتاب المالــية عــدداً من الأساليب الفنية ، التى تحاصرها مختلف الأوعية الضريبية المالية من دخول وثروات واستعمالاتها ، نخص منها ثلاثة هى :

الأول – أسلوب الضريبة الوحيدة والضرائب المتعددة .

والثانى – أسلوب الضرائب المباشرة والضرائب الغير مباشرة .

والثالث – أسلوب الضرائب العينية والضرائب الشخصية .

ونوضحها فى ثلاثة فروع متتالية :

الفرع الأول
الضريبة الوحيدة والضرائب المتعددة

ثــار جــدل فى الفكر المالى حول المفاضلة بين فرض ضريبة وحيدة على وعــاء ضــريبى واحــد ، أم ضــرائب مــتعددة تــتعدد بتعدد الأوعية الضريبية . ونوضحهما فى مفهوميهما وأوعيتهما ومزاياهما وعيوبهما .

(أولاً)

نظام الضريبة الوحيدة

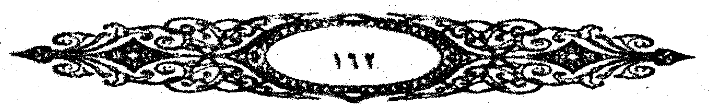
يتأســس هــذا النظام على فرض ضريبة وحيدة على وعاء واحد (أى على مــادة واحــدة) ، بحيث تكفى حصيلتها لتغطية كل النفقات العامة للدولة . وذلك من بــاب التيســير علــى الإدارة الضــريبية والممولين ، وتفادى تعقيدات ونفقات نظام الضرائب المتعددة .

وعاؤهـــا : لم يتفق أنصار هذا النظام على اختيار وعاء (أو مادة) معينة تجب فيها هــذه الضريبة الوحيدة . (فالطبيعيون) اختاروا (الدخل الزراعى) ليكون وعاءها الــتى لا ينــتجها إلا الأرض الزراعيه . لذلك فضلوا أن تفرض الضريبة عليها عند مصـــدرها الأول الـــزراعى ، وقبل أن يتم تداولها بين الطبقات الأخرى . وذلك لأن فـــرض ضـــريبة علـــى دخـــل هذه الطبقات ، سيجعلهم يحملون مقدارها على أثمان منتجاتهم التى يشتريها منهم الملاك الزراعيون ليقع عبؤها فى النهاية عليهم .

بـــيد أن الأمـــريكى (هنرى جورج) فضل (الريع العقارى) ليكون وعاء لها وذلـــك لمصـــادرته لصالح المجتمع ، على اعتبار أن الملاك العقاريين ، قد حصلوه عن طـــريق اســـتغلالهم لظروف المجتمع ، بسبب زيادة سكانه وانتشار عمرانه . بينما ذهب (شـــولز) إلـــى فرضها على (مصادر الطاقة) كالكهرباء والنفط والفحم ، على اعتبار أنهـــا تدخـــل فى نفقات صناعة كل المنتجات ، وبالتالى فأخذ الضريبة منها يوزع عبئها على كافة أفراد المجتمع عند دفعهم لأثمان هذه المنتجات وليس على المنتجين وحدهم .

ولكـــن مـــن الكتاب المعاصرين من كانت لهم نظرة أعم فى فى اختيار هذه المادة الواحدة ، التى يفرض عليها (ضريبة عامة) واحدة . فاختار بعضهم (رأس المال) ليكون وعاء لها ، وفضل البعض الآخر (مجموع دخل الممول) ، بينما مال فريق ثالث إلى فرضها على (إنفاقه الاستهلاكى) .

مزاياها : (يتميز) نظام الضريبة الوحيدة بالبساطة والوضوح ، مما يمكن الممول من التعرف (بيقين) على ما يتحمله من عبء ضريبى ، ويساعد السلطة الضريبية علـــى (الاقتصـــاد) فى نفقات جبايتها . كما يتسم (بالحياد) بما يجعله بمنأى عن الـــتدخل فـــى الأنشطة الاقتصادية بشكل يعوقها . فضلاً عن أنه يمكن تحقيق العدالة



الضـــريبية عن طريقه ، لأنه يسمح بتطبيق الأسعار التصاعدية على وعائه الوحيد ، ومراعاة العناصر الشخصية للممول .

عــيوبها : يؤخذ على هذا النظام أنه يصعب عملاً اختيار وعاء وحيد لفرض الضريبة عليه . ولو تم ذلك لما كفى إيراده الضريبى لسد النفقات العامة المتزايدة ، ولأشعر مموليه بـــثقل العـــبء الضـــريبى الملقى عليهم ، فى الوقت الذى أعفى فيه غيرهم من ممارس الأنشـــطة الأخـــرى ، ولأدى ذلـــك ، إما إلى تهربهم من دفع الضريبة ، أو تحولهم من الأنشطة الخاضعة للضريبة إلى الأنشطة الأخرى غير الضريبية .

وقـــد حالـــت هذه العيوب بين تطبيق هذا النظام الضريبى الوحيد ، وهجرته معظـــم الحكومـــات نحو الأخذ بالضرائب المتنوعة بصفة رئيسية ، وفرض ضريبة عامة على مجموع دخل الممول بصفة تكميلية .

(ثانياً)

نظام الضرائب المتعددة

ويقـــوم هـــذا الـــنظام علـــى فرض ضرائب نوعية متعددة على أوعية مالية مـــتعددة. فتتنوع على (الدخول) وفقاً لمصادر اكتسابها ، سواء الناتجة من عنصر العمل ، أم من عنصر رأس المال ، أم من تضافرهما معاً . كما تتنوع على الثروات (أو رؤوس الأمـــوال) لتصيب الدخل الناتج منها وتعفى أصلها المنتج أصلاً ، أو لا تعفيه وتمسه استثناء على ما ذكر .

وقـــد سبق – فى المطلب السبق – التعرض (لمزايا وعيوب) هذا النظام ، بمـــا يغـــنى عـــن تكراره ، كما تم الإشارة إلى أن أفضل النظم الضريبية هو النظام المختلط ، الذى يأخذ بضرائب نوعية متعددة بصفة رئيسية ، وبضريبة عامة موحدة

بصفة تكميلية ، جامعاً بذلك بين مزايا هذين النظامين ، ومتحملاً فحسب أقل قدر من عيوبهما على ما ذكر .

* * *

ويلاحـظ بأنـه إذا أخـذ المشرع الضريبى ، بنظام ضريبى مختلط (متعدد وموحـد) ، فإنه إما أن يفرض الضرائب على المواد الخاضعة لها (مباشرة) ، أو بشكل (غير مباشر) على واقعة استعمالها ، على ما توضحه فى الفرع التالى .

الفرع الثانى
الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

من أهم الأساليب الفنية المتبعة فى كثير من التشريعات الضريبية المعاصرة، والمستخدمة فى كثير من التحليلات المالية الحديثة ، هو (الأسلوب المباشر) لفرض الضـريبة علـى أوعيتها ، (والأسلوب غير المباشر) لإيجابها فيها . ولقد ثار فى الفكـر المـالى جـدل حـول تحديد مفهوم كل منهما ، أسفر عن طرح ثلاثة معايير للتمييز بينها : أحدها إدارى (أو شخصى) ، والثانى استمرارى ، والثالث راجعى ، ونطرح معياراً رابعاً لعله يكون أحكم المعايير المطروحة للتفرقة بينهما ، وهو معيار التوافق ، ونوضحها تباعاً .

(أ) المعيار الشخصى (أو الإدارى) :

تلعـب (شخصـية الممـول) وكذا (الإدارة الضريبية) ، ومدى اتصالهما ببعضهما ، - مباشرة أو بشكل غير مباشر - دوراً رئيسياً فى التمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة وفقاً لهذا المعيار .

فـتكون (الضريبة مباشرة) إذا انصبت مباشرة على (شخص الممول) فى مالـة ، وحصـلتها منه مباشرة الإدارة الضريبية . ويتطلب ذلك أن تكون أشخاص المموليـن معـروفة مقدماً لدى الإدارة الضريبية ، بحيث تكون أسماؤهم مدونة لديها سـواء فـى جـداول اسمية (كما فى فرنسا وبلجيكا) ، أو فى غيرها من سجلات وكشـوف لحصر الممولين كما يقتضى ذلك أن يحدث (اتصال مباشر) بين الممول وجهة الإدارة الضريبية ، حتى تراعى ظروفه الشخصية فى تقديرها للضريبة ، وكذا لكى تستوفيها مباشرة من أمواله .

بيـنما تعـد (الضـريبة غير المباشرة) إذا انصبت على واقعة (أو تصرف) يـتعلق بسـلعة (أو خدمـة) – أيا كان شخص راغبها – وقام بتحصيلها منه وتوريدها لـلإدارة الضـريبية وسيط بينهما . كما لو أضيفت الضريبة على ثمن سلعة ، قام البائع بتحصـيلها من المشترى وتوريدها لمصلحة الضرائب . فهنا لم تفرض الضريبة مباشرة علـى الشخص فى ماله ، بل أضيفت لثمن سلعة (أو خدمة) . كما أن الممول لم يدفعها مباشـرة لـلإدارة الضـريبية ، وإنمـا دفعها البائع . فضلاً عن أنها لم تحصلها الإدارة مباشرة من المشترى ، وإنما حصلتها منه – بشكل غير مباشر – عن طريق البائع .

(ويتمـيز) هـذا المعـيار ببساطته وواقعيته لتوافر عناصره فى كثير من الـبلدان . غـير أنه (يعيبه) أنه (معيار إجرائى) ، يعتمد على إجراءات وطرق إداريـة فى فرضه الضريبة ، وطريقة تحصيلها وجهة تحصيلها ، مما يجعله عرضة للتغيـير مـن بلد لآخر ، وداخل البلد الواحد من زمن لآخر ، وهو ما ينعكس على تكيـيف الضـريبة الواحـدة ، ليجعله يختلف كذلك من بلد لآخر ومن وقت لآخر ، ويفقده صفة العمومية والعالمية .

كمـــا أنه يفتقد (للعملية) لأنه يجعل الضريبة الواحدة مباشرة وغير مباشرة فـــى ذات الوقــت ! فالضريبة على السيارة ، تعد ضريبة مباشرة إذا دفعها المشترى لمصـــلحة الضــــرائب ، وتعتـــبر ضــــريبة غـــير مباشرة إذا وردها البائع لمصلحة الضــــرائب. والضــــريبة على الأجور والمرتبات ، لا خلاف بين الماليين حول كونها ضــــريبة مباشـــرة ، لأنها تجب مباشرة على وعائها ، أى على دخل العامل ، وليس علـــى واقعة أو تصرف ، بيد أنها وفقاً لهذا المعيار تعد ضريبة غير مباشرة ، لأنها يوردهـــا لـــلإدارة الضــــريبية رب العمل وليس العامل ، ولأن أسماء العاملين غير محصورة مقدماً لدى مصلحة الضرائب .

(ب) معيار الدوام :.

ويعتـــبر هـــذا المعيار الذى طرحه الفرنسى (دى فوفيل) ، على مدى دوام (أو اســـتمرار) وعـــاء الضريبة من عدمه . (فالضريبة المباشرة) هى التى تفرض علـــى وعـــاء يتميز بالدوام (أو الثبات أو الاستمرار) لمدة طويلة . كوجوبها على (شـــخص) مـــا زال (موجوداً) ، أو على ثروة ما زالت (مملوكة) لصاحبها ، أو على دخل ما زال متجدداً بسبب استمرار الممول فى ممارسته (المهنة) . فاستمرار عناصـــر (الوجـــود والملكـــية والمهنة) هو الذى يمكن الإدارة الضريبية من تحديد أسماء ممولى هذه الضريبة مقدماً (فى جداول اسمية مثلاً) ، وفرض الضريبة على أوعيتها بصفة دورية .

(أمـــا الضريبة غير المباشرة) فهى التى تنصب على واقعة (عرضية) أو تصـــرف أو فعل متقطع الحدث ، كواقعة (تداول) الثروة (وإنفاق) الدخل . لذلك فهى تفرض عليها بصفة غير دورية وبغض النظر عن اسم مصدرها .

(ويتمـيز) هـذا المعيار بأنه لم يعتمد على معيار شخصى أو إجرائى عرضه للتغـير ، كالمعيار الإدارى ، بل تأسس على معيار موضوعي ، يتمثل فى استمرار (أو عرضـية) المـادة الخاضعة للضريبة . بيد أنه (يعيبه) صعوبة استخدامه لتحديد نوعية الضـرائب المفروضـة علـى بعض الحالات . فمثلاً الدخل الذى يكتسبه شخص بصفة عرضـية مـن مراهـنات أو من صفقة تجارية واحدة ، يصعب تحديد نوعية الضريبة الواجـبة فيه وفقاً لهذا المعيار . إذ تعد (ضريبة غير مباشرة) بالنظر الى كونها أخذت مـن وعـاء تحقـق بصفة عرضية ومن مصدر غير دائم . كما تعتبر فى نفس الوقت (ضريبة مباشرة) لأنها انصبت على الدخل المكتسب ذاته وليس واقعة إنفاقه أو استعماله.

(جـ) معيار الراجعية :

والعـبرة فـى هذا المعيار الذى ينادى به الإنجليزى (جون ستيوارت ميل) وتبعه البعض ، هو بمن يتحمل عبء الضريبة ، ولا يتمكن من (الرجوع به) على غـيره . (فالضريبة المباشرة) هى التى تقع مباشرة على من (قصد) المشرع أن يكلفه قانوناً بتحمل عبئها ودفعها للخزانة ، ولا يتمكن من نقل عبئها إلى غيره .

بيـنما تكون (الضريبة غير مباشرة) إذا (قصد) المشرع أن يتحمل عبئها شـخص آخـر غـير (المكلف قانوناً) بدفعها للخزانة ، لإدراكه بأن المكلف قانوناً بدفعهـا، سـيتمكن من الرجوع بها على (المكلف الحقيقى) بتحمل عبئها . ليصبح المكلف القانونى بدفعها مجرد (وسيط) بين الإدارة الضريبية والمكلف الحقيقى بها. كالضـريبة على الإنتاج (أو الاستهلاك) ، يفرضها المشرع الضريبى على (منتج السلعة) ويحصلها منه ، وهو (يقصد) أن يتحملها بصفة نهائية (المستهلك) ، لعلمه بأن المنتج سيتمكن من إلقاء عبئها على المستهلك عن طريق رفعه لثمن سلعته.

ويؤخـــذ علـــى هذا المعيار أنه ليس من طبيعة علمية . لأن ظاهرة الراجعية ظاهـــرة معقـــدة فنياً بحيث يصعب تحديد اتجاهها مقدماً ، وتخضع فى ذلك لظروف الواقع . وبالتالى فليس من السهل التعرف مقدماً على قصد المشرع بمن يتحمل بشكل نهائى عبء الضريبة . كما أن الواقع قد يخالف قصده حين يتحمل عبئها شخص غير الـــذى قصده . فالتاجر قد لا يتمكن من نقل عبء الضريبة على المستهلك ، إذا كان الاقتصاد يمر بحالة كساد ، كما قد يتمكن من نقل جزء من عبئها ويتحمل هو الجزء الآخر ، بما يصعب معه عملاً تحديد ما إذا كانت الضريبة مباشرة أو غير مباشرة .

وتطلـــب وجـــود (وسيط) فى الضريبة غير المباشرة أمر يثير نفس المشكلة ، فالضـــريبة علـــى الأجور والمرتبات تعد ضريبة غير مباشرة ، لأنها يدفعها وسيط هو رب العمل ، وتعتبر ضريبة مباشرة ، لأنها يتحملها بصفة نهائية الأجير فى أجره .

(د) المعيار المختار (معيار التوافق) :

فالعـــبرة – فى رأينا – فى التفريق بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة ، هو بما إذا كانت الضريبة (توافق) فى فرضها المادة الخاضعة لها ذاتها ، فتصيبها مباشرة . أم أنها تصيب واقعة خارجة عنها ؟

فـــتكون (الضـــريبة مباشـــرة) إذا ما أصابت مباشرة المادة الخاضعة لها ، وهـــى (شـــخص) الإنسان فى الضرائب على الأشخاص ، (والأموال) من دخول وثروات ، فى الضرائب على الدخول والضرائب على الثروات . بينما تعد (الضريبة غـــير مباشرة) إذا ما انصبت على واقعة خارجة عن هذه المادة هى واقعة استعماله لها ، مثل تداوله لثرواته أو إنفاقه لدخله :

وعلـــى ذلـــك فعوامـــل (الصلة والوساطة) بين الممول والإدارة الضريبية **(واســتمرارية) المصدر** الناتج منه المادة الخاضعة للضريبة ، **(والراجعية)** ، ليست **عوامـــل جوهـــرية فى هذا المعيار** . إذ تعتبر الضريبة مباشرة ولو لم يتصل الممول بالإدارة الضريبية بنفسه دائماً عن طريق وسيط كرب العمل عن الأجير ، طالما أنها قــد وجبت مباشرة فى وعائها الأجرى . بل وتعد الضريبة مباشرة وإن تمكن الممول من الرجوع بمقدارها على غيره ، كالضريبة على الأرباح التجارية التى يلقى بعبئها **الــتاجر علـــى المشـــترى عن طريق رفعه لثمن سلعته ، لأنها** وجبت مباشرة على **وعائها وهو** دخل التاجر .

وبهـــذا **المعـــيار** المختار يمكن إلى حد ما المساهمة فى حسم الخلاف الدائر حول هذا الإسلوب الفنى ، فى تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة . والذى لا يدفعـــنا الخلاف الموجود فى دروب العالم المالى عن التمسك به نظراً لأهميته الفنية والعلمية والعملية .

⚜ ⚜ ⚜

ويـــراعى أن الأساليب الفنية الضريبية لا تقتصر على هذين الأسلوبين المقسمين الضـــرائب إلى واحدة ومتعددة ، ومباشرة وغير مباشرة ، بل توجد أساليب أخرى كتلك التى نقسمها إلى ضرائب عينية وأخرى شخصية ، والتى نبينها فى الفرع التالى.

الفرع الثالث
الضرائب العينية والضرائب الشخصية

يقتضـــى الفن المالى من المشرع الضريبى وهو يحدد التنظيم الضريبى الذى يتكفل بتحقيق أغراضه المرسومة ، أن يوازن بين أمرين متعارضين هما : اعتبارات الحصـــيلة ودواعى العدالة . (فاعتبارات الحصيلة) تتطلب فرض (ضريبة عينية) علـــى وعائهـــا المالى دون إجراء خصم لأى سبب لتعظيم حصيلتها . بينما تقتضى

(دواعى العدالة) فرض (ضرائب شخصية) يراعى فيه الظروف الشخصية للممول، بحيــث تخصــم المبالغ اللازمة لها من الوعاء الضريبى وإن خفض من حصيلتها . ونبين هذين الأسلوبين الفنيين الضريبين ، أسلوب فرض الضرائب العينية ، وأسلوب فرض الضرائب الشخصية تباعا.

(أولاً)

الضرائب العينية

تشكل الضريبة عبئاً على الاقتصاد القومى ، بما يستلزم معه أن يكون معدل الضـــريبة القومى بالقدر الذى يتوافق مع (المقدرة التكليفية القومية) ، بحيث يمكن أن يــتحمله الدخــل القومـــى ، دون أن يضر بمستوى معيشة الأفراد (وهو اعتبار اجتماعى) ، أو بالمقدرة الإنتاجية القومية (وهو اعتبار اقتصادى) .

ويتطلــب ذلــك أن يــتم توزيع الأعباء العامة الضريبية على كافة الممولين توزيعاً عادلاً ، بحيث يكون معدل الضريبة بالقدر الذى يتوافق مع (المقدرة التكليفية للممول) ، أى بمدى مقدرته على دفع الضريبة وتحملها فى دخله الخاص ، دون أن يضـــر بمستوى معيشته أو بمقدرته الإنتاجية . ويرى البعض أن هذا التوزيع العادل **للأعــباء الضـــريبية علـــى الممولين ، يمكن تحقيقه عن طريق فرض ضريبه بسعر نسبى موحد على وعائها أياً كان حجمه ، بحيث يكون حجم المال الذى يملكه الممول ، هـــو وحـــده المعبر عن مقدرته التكليفية ، أى عن قدرته على الدفع ، دون ما نظر إلى أى اعتبار شخصى آخر للممول .**

وهـــو مـــا يـــتوافر (بالضـــريبة العينية) التى تنصب على (عين المال) الخاضع لها ، بحيث تقاس فيها قدرة الممول على دفع مقدارها ، بما يملكه من (ثروة أو دخل) فقط ، ولا يدخل فى حسابها أى اعتبار لظروفه الشخصية أو الاجتماعية أو

المهنية . فمكتسبو الدخول من الممولين يعاملون معاملة واحدة ، بفرض ضريبة نسبية عليهم فى دخولهم وثرواتهم ، لا فرق فى ذلك بين ممول أعزب وآخر متزوج ولا يعول أو يعول ، رغم اختلاف أعبائهم المعشية .

وتتميز الضرائب العينية بسهولة تطبيقها ، حيث توفر على الإدارة الضريبية الاحتفاظ بملف خاص لكل ممول ، مراعاة لظروفه الشخصية كما هو الحال فى الضرائب الشخصية . كما تتسم بغزارة حصيلتها لندرة إعفاءاتها . وأنسب مجال يمكن أن تطبق فيه الضرائب العينية هو (مجال الضرائب غير المباشرة) ، حيث تنصب على استعمال المال – بتداوله أو انفاقه مثلاً – دون ما اعتبار لشخصية مالكه. كذلك مجال (الضرائب النوعية) . ومع ذلك فإن دواعى العدالة قد دفعت كثيراً من المشرعين الضريبيين نحو مراعاة العناصر الشخصية فى فرضهم لضرائب هذين المجالين . والتى هى من سمات الضرائب الشخصية .

(ثانياً)

الضرائب الشخصية

تختلف الضرائب الشخصية عن الضرائب على الأشخاص ، فى أن الأخيرة يكون وعاؤها هو شخص الإنسان فتفرض عليه فى جسمه وإن دفعها من ماله . أما الضريبة الشخصية فهى ضريبة مالية ، وعاؤها المال ، بحيث يراعى فيه المقدرة التكليفية للممول أو قدرته على الدفع ، بمقدار ما يملكه من (ثروة أو دخل) ، ومدى ما يتحمله من أعباء شخصية وأسرية ومهنية .

لذلك فهى تعد أداة من أدوات تحقيق العدالة الضريبية بين الممولين ، يتم عن طريقها ، تحقيق المساواة الحقيقية بينهم فى التضحية ، وليس المساواة الحسابية فى

نسبة ما يقتطع منهم من ضرائب . وتعد الضريبة على الدخل العام هى أنسب المجالات لتطبيق العناصر الشخصية للضريبة وإن كان المشرعون الضريبيون قد وسعوا مجالها لتشمل كذلك الضرائب النوعية .

عناصر شخصية الضريبة :

وحتى تراعى الضريبة الاعتبارات الشخصية للممول ، فيلزم أن يتوافر فيها عدة عناصر ، بها يتم التوصل إلى قياس سليم للمقدرة التكليفية للممول ، تخص منها أربعة عناصر رئيسية هى :

الأول – خصم أعباء المهنة :

من دواعى العدالة أن لا يخضع للضريبة إلا (الدخل الصافى) ، وأن يكون سعرها بالقدر الذى يحافظ على مصدر اكتساب الدخل ، وأن يسمح للممول بتكوين المدخرات المطلوبة لتجديد أصله المنتج وضمان نموه . ولتحقيق ذلك فإنه ينبغى أن يخصم من الدخل الإجمالى للممول أعباء ممارسته لمهنته ، ونخص منها بشكل رئيسى :

١- **نفقات تكوين الدخل :** كمصروفات التأسيس لبدء مزاولة النشاط ، وفوائد رأس المال المقترض ، وأثمان المواد الخام ، ونفقات النقل والطاقة وأجور العمال ، وأقساط التأمين على المنشأة .. إلخ .

٢- **أقساط استهلاك رأس المال :** وتشمل مقدار ما تنقصه سنوياً العملية الإنتاجية من قيمة الأصول المنتجة للدخل . وخصمها من وعاء الضريبة إنما هو من باب المحافظة على استمرار رأس المال المنتج وتجديده .

الثانى – إعفاء الحد الأدنى لنفقات المعيشة :

إذا كانت الدولة تستخدم حصيلة الضرائب فى الإنفاق على نواحى إشباع الحاجات العامة للأفراد . فإن مقدار هذه الضريبة يجب ألا يؤثر على مستوى معيشة

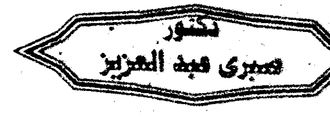


الأفراد ، فلا يمس مقدار الدخل الذى يخصصونه للإنفاق على إشباع حاجاتهم الخاصة الضرورية ، وإلا تعرضت حياتهم للخطر ، وهو اعتبار إنسانى قبل كل شئ.

ويسمى هذا الحد الأدنى اللازم لمعيشة الإنسان فى الفكر الغربى (بحد الكفاف) أو (حد الفقر) . ويتمثل فى المبالغ النقدية التى تكفى بالكاد لضمان حياة الممول وأسرته فى مستوى أدنى من المعيشة . ولكنه فى الفكر الإسلامى هو (حد الكفاية) أو (حد الغنى) ، الذى يكفى لكي يعيش الممول وأسرته حياة لائقة فى مستوى أعلى من المعيشة .

وبالتالى فلا يقتصر إعفاؤها على الفقراء فحسب – كما ذهب البعض – من باب التخفيف الإدارى على الجهاز الضريبى فى إجراءات حصر وتحصيل هذه الدخول الدنيا . وإنما ينبغى أن يمتد ليستفيد منه جميع الممولين ، أغنياء وفقراء ، من ذوى الدخول الكبيرة والصغيرة على حد سواء ، لحاجتهم جميعاً كبشر إليه . فضلاً عن أنه – فى رأى البعض – يقابل استهلاك رأس المال المنتج . فكما يحافظ على (الأصل المالى) المنتج للدخل من الاستهلاك ، فيجب أن نحافظ على (الأصل البشرى) المنتج للدخل ، من أن تنخفض إنتاجيته بالمرض أو تتوقف نهائياً بالموت، وذلك بإعفاء الحد الأدنى من الدخل اللازم لمعيشة الممول وأسرته .

وتحديد المشرع الضريبى للمبلغ اللازم كحد أدنى للمعيشة ، وإن كان يتم عادة (بصفة تحكمية) وبمعدل عام وموحد ينطبق على جميع الممولين دون تمييز . إلا أن المشرع الضريبى غالباً ما يسترشد فى تحديده (بمعايير موضوعية) اقتصادية واجتماعية ، كمستوى النشاط الاقتصادى ، والمستوى العام للأسعار ، والمستوى العام لمعيشة الأفراد ، ومتوسط دخلهم .. إلخ .



ومـع ذلـك فإنه ينبغى على المشرع الضريبى أن يراجع هذا المبلغ المعفى كحـد أدنـى ، مـن وقت لآخر ، تبعاً لاختلاف معدلات التضخم ، بحيث يتم تغييره بتغـير المسـتوى العام للأسعار ، أى تبعاً لتغيير قيمة النقود ، باعتباره مبلغاً نقدياً . وذلـك حتى يتمشى هذا الحد الأدنى التحكمى مع الحد الأدنى الحقيقى . كما يقتضى ذلـك مـنه أن يدخـل فى حسابه عناصر شخصيته ، بحيث يتفاوت بتفاوت الأعباء العائلية للممولين .

الثالث – تفاوت الأعباء الضريبية بتفاوت الأعباء العائلية :

دواعـى العدالـة تستلزم من المشرع الضريبى أن يسوى بين الممولين فى التضـحية ، بأن يفاوت الأعباء الضريبية ، بتفاوت الأعباء العائلية للممولين . بحيث إذا تساوى ممولان فى دخليهما ، وكان أحدهما متزوج ويعول والآخر أعزب ، خفف العـبء الضـريبى عـن الأول أكثر من الثانى . وذلك لضعف مقدرته على تحمل الأعـباء الضريبية ، بسبب كثرة عدد الأفراد الذين يقسمون معه الدخل . كأن يعفى المشـرع الضـريبى نسبة معينة من الدخل أو مبلغاً منه يختلف فى حجمه باختلاف الأعباء العائلية للممولين ، إضافة إلى المبلغ المعفى كحد أدنى للمعيشة ؟

الرابع – تفاوت الأعباء الضريبية بتفاوت الأوعية الضريبية :

فمـن دواعـى شخصـية الضريبة أن يفاوت المشرع الضريبى فى المعاملة الضـريبية بيـن المموليـن ، تبعاً لمصادر دخولهم ، ووفقاً لأحجامها . فبالنظر إلى (مصـادر دخولهـم) فينبغى أن يفرض ضريبة على العامل فى دخله الأجرى بسعر منخفض عما يفرضه على دخل صاحب رأس المال التاجر أو الصانع مثلاً ، أو على دخـل مـن يستخدم رأس المال والعمل معاً كالحرفى مثلاً . وذلك لأن مصدر الدخل الأول وهـو (الطاقة البشرية) أقل دوماً من مصدر دخل الآخرين ، مما يجعل دخله

منخفضـــاً عـــنهما ، ولا يمكـــنه من تحقيق معدلات ادخار مثلهما . ويمكن أن يتمثل التخفيف كذلك فى التدرج فى المبالغ المعفاه من دخولهم الثلاثة على الترتيب المذكور.

ووفقـــاً (لأحجـــام دخولهم) فإن صاحب الدخل (أو الثروة) أو رأس المال الكبـــير ، تكـــون مقدرته التكليفية ، أكبر من مقدرة صاحب الدخل أو الثروة أو رأس المال الصغير . مما يتطلب فرض الضريبة بسعر أعلى على الأول من الثانى . وهو ما يتحقق بالضرائب التصاعدية التى يتعرف عليها من خلال المطلب التالى .

المطلب الثالث

سعر الضريبة

يتمـــثل (ســـعر الضريبة) فى مبلغها وعلاقتها بوعائها . أى فى (مقدار) الضـــريبة المفروضة على وعائها . ونوضحه فى تطوره وصوره : النوعية والقيمية والنسبية والتصاعدية.

تطوره :

تطـــور (السعر الضريبى) على مدار التاريخ فى أسلوب فرضه . ففى الماضى كانـــت الإدارة الضـــريبية ضـــعيفة ، وغير قادرة على حصر المادة الخاضعة للضريبة حصـــراً دقـــيقاً ، ولا حتى على حصر المكلفين بها أو مواجهتهم . لذلك كانت تلجأ إلى عـــدم تحديـــد سعر الضريبة مقدماً ، بل تحدد **الحصيلة الإجمالية** التى تبغى حجمها عن طـــريق الضـــريبة . ثـــم تقـــوم بتقسيم هذا المبلغ على حصص **توزعها على الوحدات** الإداريـــة للدولة ، فكل (محافظة) يخصها حصة تتولى توزيعها على **(المراكز)** التابعة لها ، التى توزعها على (قراها) التى توزعها على (أفرادها) كل بحسب ما يملكه من المادة الخاضعة للضريبة . وبالتالى فلا يعرف سعر الضريبة إلا عند هذه الحلقة الأخيرة من التوزيع . وكانت تسمى هذه الضريبة **بالضريبة التوزيعية** .

وكانــت الضريبة التوزيعية (تمتاز) بأنها تمكن الدولة من معرفة الحصيلة الإجماليــة للضـــريبة مقدماً ، بشكل يجنبها عنصر المفاجآت عند جمعها . حيث كان يصـــعب علـــى المكلفين التهرب منها . فإذا ما تهرب أحدهم منها تحمل نصيبه باقى المكلفيــن فـــى الوحدة الإدارية الدنيا (كالقرية) . لذلك كان الممولون يتعاونون مع الإدارة الضريبية فى مراقبة تحصيلها ، حتى لا يتحملون أعباء تهرب بعضهم .

ولكــن كـــان يعيبها عدم عدالتها ، إذ كانت الحلقة الأخيرة تتم على اختلاف العـــبء الضـــريبى الملقى على المكلفين من قرية لأخرى . وذلك بسبب عدم عدالة توزيع حصص الضريبة على كل وحدة توزيعاً عادلاً يتناسب مع المقدرة التكليفية لكل وحـــدة إداريـــة، وحـــتى لـــو تم توزيعها بشكل عادل ، فقد تتغير خلال مدة فرضها الظـــروف العامة أو الخاصة بكل وحدة إدارية ، إما إلى (الأسوأ) فيتحمل الممولون عبئاً ضريبياً أكبر من غيرهم ، أو تتغير إلى (الأفضل) فلا تستفيد الدولة منها . .

لذلك اتجهت الدولة نحو الأخذ بنظام الضرائب التحديدية أو القياسية التى فيها يـــتم تحديـــد سعر الضريبة مقدماً ، وليس حصيلتها الإجمالية . فإذا ما قدرت الإدارة المالية حصيلتها الإجمالية فى بداية السنة المالية ، فما ذلك إلا على سبيل التقريب الذى قد يوافقه أو يخالفه قليلاً واقع الحصيلة الفعلية المقتطعة فى نهاية العام . وتتميز هذه الضـــرائب التحديدية بأنها تتفادى عيب عدم العدالة الموجه إلى الضرائب التوزيعية ، بيد أن ذلك يتوقف على ما إذا كان يؤخذ فيها بالأسعار النسبية أم التصاعدية .

ويلاحظ أن تقسيم الضرائب – وفقاً لأسعارها – إلى ضرائب توزيعية تعرف أســـعارها مؤخـــراً ، وضرائب تحديدية تحدد أسعارها مقدماً ، إنما يتعلق بالضرائب المباشـــرة فحســـب . أمـــا الضرائب غير المباشرة ، فلا يمكن إلا أن تكون ضرائب



تحديديـــة ، حيـث يصــعب فيها التكهن بحصيلتها الإجمالية ، بسبب صعوبة تجديد مموليها مقدماً ، لأنها تنصب على وقائع عرضية وليست دائمة .

صوره :

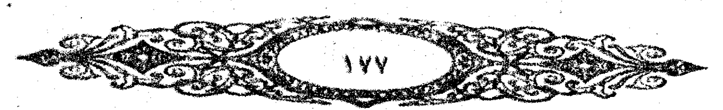
يتخذ السعر الضريبى فى فرضه صورتين إحداهما نوعية والأخرى قيميه :

١ – السعر النوعى :

ويفـــرض فى شكل (مبلغ نقدى) يجب على كل (وحدة كمية) من وحدات وعـــاء الضـــريبة . ويجـــد مجـــال تطبيقه أصلاً فى (الضرائب غير المباشرة) ، كالضـــرائب على الاستهلاك والضرائب الجمركية . التى تجب فى (أنواع) متعددة مـــن الســـلع ، فتقسم كل نوع منها إلى (وحدات كمية) بحسب وزنها أو حجمها أو مساحتها مثلاً ، ثم توجب فى كل وحدة منها (مبلغاً نقدياً) هو سعر الضريبة . مثلاً فـــى الضـــرائب علـــى الاســـتهلاك تفرض ضريبة عشرة قروش على كل متر من المنســـوجات ، أو خمســـة قـــروش على كل كيلوا جرام من الزيت ، وفى الضرائب الجمركـــية تجب مثلاً عشرة جنيهات على كل (بوصة) من التليفزيونات المختلفة ، أو خمسة جنيهات على كل (قدم) من الثلاجات .

٢ – السعر القيمى :

وهـــو عبارة عن (نسبة مئوية) تفرض على القيمة النقدية لوعاء الضريبة ، (١٠% أو ٢٠% مـــثلاً) . ويطبق أكثر فى مجال (الضرائب المباشرة) على الدخل أو علـــى الـــثروة (أو رأس المال) ويفرض هذا (السعر المنوى) فى شكل (نسبة واحـــدة) وثابتة لا تتغير بتغير قيمة وعاء الضريبة ، فيما يعرف (بالسعر النسبى) فـــى الضـــرائب النســـبية . كما قد يأخذ صورة (نسبة متغيرة) ترتفع بارتفاع قيمة وعـــاء الضريبة فيما يسمى (بالأسعار التصاعدية) فى الضرائب التصاعدية . ولكن



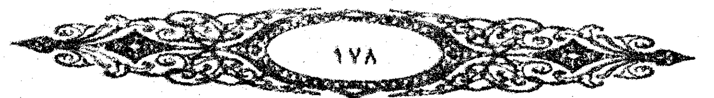
أى هاتيــن الصــورتين النســبية والتصاعدية هو الذى يتناسب مع المقدرة التكليفية للممول محققاً العدالة الضريبية ؟ هذا ما يجاب عليه من خلال استعراض مفهوميهما.

أولاً – السعر النسبى : (الضرائب النسبية)

يفــرض السعر النسبى فى الضرائب النسبية (بنسبة مئوية واحدة وثابتة) ، لا تتغــير بتغــير قيمة المادة المفروضة عليها الضريبة . فإذا فرضت الضريبة على الدخــل بسعر ١٥% فيستقطع ١٥٠ جنيهاً من دخل الممول البالغ ١٠٠٠ج ، ٣٠٠ج من دخل المكلف البالغ ٢٠٠٠ج .

(وتتمــيز) الضرائب النسبية ببساطتها وبسهولة تطبيقها ، وتحقيقها لقدر من العدالة الضــريبية بيــن المموليــن ، نظراً لمعاملتها إياهم معاملة متساوية . بيد أنه يؤخذ عليها أنها تحقــق مســاواة حسابية ظاهرية ، وليست مساواة حقيقية وفعلية بينهم فى مقدار ما يضحونه بمــا ســيتحملونه مــن أعباء ضريبية . ذلك أنها تعامل الممول صغير الدخل كالممول كبير الدخــل ، وذلــك بفرضها عليهما فى دخليهما نسبة ضريبية واحدة دون تمييز . فى حين أن الأول يدفعهــا مــن الوحــدات الأولى من دخله ذات المنفعة الحدية المرتفعة التى يخصصها لإشــباع حاجاتــه الضــرورية ، بيــنما يسددها الثانى من الوحدات الأخيرة من دخله ، ذات المنفعة الحدية المنخفضة ، التى يخصصها لإشباع حاجات الكمالية أو لمدخراته .

وعلى ذلك فإن العدالة الضريبية التى تحققها الضرائب النسبية بين الممولين، إنما هى عدالة ظاهرية ، وأن العدالة الحقيقية هى التى تسوى بينهم (فى التضحية)، بحيــث يتحمل صاحب الدخل الكبير عبئاً ضريبياً أكبر من صاحب الدخل الصغير . فمثلاً هذه المساواة الحقيقية فى التضحية هى التى تؤدى إلى تضييق هوة التفاوت فى توزيــع الدخول والثروات بين الفئات ، وبالتالى إلى تحقيق العدالة الاجتماعية بينهم . ممــا مــن شأنه أن يحد من الصراع الطبقى بينهم . وهو ما يمكن تحقيقه عن طريق الأسعار التصاعدية فى الضريبة التصاعدية .



ثانياً – الأسعار التصاعدية : (الضرائب التصاعدية)

تفرض الأسعار التصاعدية فى الضرائب التصاعدية (**بنسب مئوية متغيرة**) ترتفع بارتفاع قيمة المادة المفروضة عليها . فمثلاً تفرض سنوياً فى الضرائب على الدخول بسعر ١٠% على الدخل الصغير البالغ ٢٠٠٠ج ، فإذا بلغ الدخل ٤٠٠٠ج ارتفع سعرها إلى ٢٠% ، فإذا وصل إلى ٨٠٠٠ج زاد سعره إلى ٤٠% – وهكذا – تتفاوت المبالغ التى يدفعها كل ممول فى الضريبة الواحدة بحسب حجم دخله ، فيدفع الأول صغير الدخل مبلغ ٢٠٠ج ، ويدفع الثانى متوسط الدخل ٢٠٠ج ، بينما يدفع الثالث كبير الدخل ٣٢٠٠ ج .

ويتخذ التصاعد فى أسعار الضريبة أشكالاً ثلاثة ، متفاوتة المزايا . إذ قد يكون التصاعد بالطبقات الإجمالية ، أو يكون بالشرائح الجزئية ، أو قد يكون تنازلياً على الوجه التالى :

(أ) التصاعد بالطبقات (الإجمالية) :

ويقسم هذا النوع من التصاعد (الممولين جميعاً) إلى طبقات (أو فئات) ، بحسب مستوى ما يملكونه من مادة خاضعة للضريبة ، أى تبعاً لدخولهم أو ثرواتهم (أو رؤوس أموالهم) ، بحيث يوجب على كل طبقة سعراً ضريبياً واحداً ، يزيد بزيادة قيمة المادة الخاضعة للضريبة . فإذا كانت الضريبة مفروضة على الدخل وقسمت الممولين مكتسبيه إلى ست طبقات تبعاً لأحجام دخولهم ، فإن أسعارها التصاعدية عليهم فى دخولهم تأخذ الشكل الذى يتضح من الجدول التالى .

جدول رقم (٥)

لبيان التصاعد بالطبقات الإجمالية

الطبقات	قيمة وعائها (بالجنيهات)		سعرها
الأولى	إذا بلغت	١٠,٠٠٠	١٠%
الثانية	إذا بلغت	٢٠,٠٠٠	٢٠%
الثالثة	إذا بلغت	٣٠,٠٠٠	٣٠%
الرابعة	إذا بلغت	٤٠,٠٠٠	٤٠%
الخامسة	إذا بلغت	٥٠,٠٠٠	٥٠%
السادسة	إذا جاوزت	٥٠,٠٠٠	٦٠%

المصدر : من اجتهاد المؤلف

وهكـــذا فمن حقق دخلاً سنوياً ٨,٠٠٠ج أخذ منه ضريبة ٨٠٠٠ × ١٠% = ٨٠٠ج . ومـــن اكتســب دخـــلاً سنوياً ٢٠,٠٠٠ج لا يقسم دخله إلى طبقتين ، وإنما يطـــبق على (مجمل) دخله سعر واحد هو سعر الطبقة الثانية البالغ ٢٠% ، ليدفع مبلغ ٢٠,٠٠٠×٢٠% = ٤٠٠٠ج . ولعل هذا هو سر تسميتها بالطبقات الإجمالية . بحيـــث يمكـــن أن ينصـــرف لفـــظ الطـــبقة إلى الممولين تبعاً لما يملكونه من دخل (أو ثروة) ، أو إلى المادة الخاضعة للضريبة ذاتها من دخل أو ثروة بحسب قيمتها .

ويتســـم هذا الأسلوب ببساطته وبسهولة تطبيقه وبغزارة حصيلته ، وبمساواته بيـــن ممولـــي الطـــبقي الواحـــدة . غير أنه يؤخذ عليه أنه إذا زاد دخل (أو ثروة) الممـــول زيـــادة طفـــيفة ، ترتب عليها انتقاله من طبقه لأخرى ، فإن ذلك يؤدى إلى خضوعه لسعر ضريبى أعلى ، وإلى أن يقتطع منه مبلغاً أكبر من تلك الزيادة .

فمـــثلاً ذلك الممول الذى بلغ دخله ٢٠,٠٠٠ج ، وأخذ منه ضريبة بسعر ٢٠ % بمـــبلغ ٤٠٠٠ج . لو زاد دخله زيادة صغيرة بمقدار ١٠ج فبلغ ٢٠٠١٠ج ، فإنه ينتقل من الطبقة الثانية إلى الطبقة الثالثة ، ليطبق على دخله سعر أعلى هو ٣٠% ، ويؤخذ منه مبلغ قدره = ٢٠٠١٠×٣٠% = ٦٠٠٣ج ، أى بزيادة قدرها = ٦٠٠٣-٤٠٠٠=٢٠٠٣ج . وعلـــى ذلـــك فزيادة ضئيلة جداً فى دخله قدرها ١٠ج دفع عنها ضـــريبة ٢٠٠٣ج . ممـــا يـــدل على عدم عدالة هذا النوع التصاعدى الطبقى وأدى بالتالى إلى هجره للأخذ بالتصاعد بالشرائح الجزئية .

(ب) التصاعد بالشرائح (الجزئية) :

فـــى هذا الأسلوب يتم تقسيم (مال الممول الواحد) الخاضع للضريبة ، إلى عدة شـــرائح (أو أجـــزاء) ، يفرض على كل شريحة (أو جزء) منها سعراً ضريبياً، يزيد بالانـــتقال من شريحة دنيا إلى شريحة أعلى . وهذه الشرائح لا يشترط أن تكون متساوية فى قيمتها . **غير أنه فى المثال التالى سيفترض تساويها من باب التبسيط فى العرض .**

جدول رقم (٦)

لبيان التصاعد بالشرائح (الجزئية)

الشريحة	قيمتها (بالجنيهات)	سعرها
الأولى	١٠,٠٠٠	%١٠
الثانية	١٠,٠٠٠	%٢٠
الثالثة	١٠,٠٠٠	%٣٠
الرابعة	١٠,٠٠٠	%٤٠
الخامسة	١٠,٠٠٠	%٥٠
السادسة	ما زاد على ٥٠,٠٠٠	%٦٠

المصدر : من اجتهاد المؤلف

ويلاحــظ هــنا أنــه فى النوع السابق (الطبقى) يعامل مجمل دخل الممول معاملة ضريبية واحدة . فمن بلغ دخله ٧٠,٠٠٠ج يؤخذ منه ضريبة بسعر موحد هو ٦٠% ، أى بمبلغ = ٧٠,٠٠٠×٦٠% = ٤٢٠٠٠ج .

أمــا فــى التصاعد بالشرائح فإن نفس الممول البالغ دخله ٧٠,٠٠٠ج يقسم دخله إلى شرائح ست يؤخذ منها المبالغ التالية :

الشريحة الأولى = ١٠,٠٠٠ × ١٠% = ١٠٠٠ج .

الشريحة الثانية = ١٠,٠٠٠ × ٢٠% = ٢٠٠٠ج .

الشريحة الثالثة = ١٠,٠٠٠ × ٣٠% = ٣٠٠٠ج .

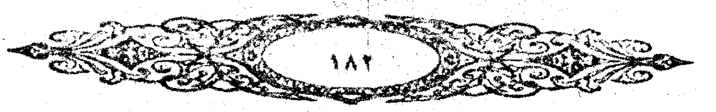
الشريحة الرابعة = ١٠,٠٠٠ × ٤٠% = ٤٠٠٠ج .

الشريحة الخامسة = ١٠,٠٠٠ × ٥٠% = ٥٠٠٠ج .

الشريحة السادسة = ٢٠,٠٠٠ × ٦٠% = ١٢٠٠٠ج .

أى بإجمالى ضرائب متقطعة = ٢٧,٠٠٠ج .

ويــدل مــا تقــدم علــى أن مجمــل العبء الضريبى على الدخل الواحد البالغ ٧٠,٠٠٠ج ، بلــغ ٢٧,٠٠٠ج ، أقــل منه فى نظام التصاعد بالطبقات حيث وصل إلى ٤٢,٠٠٠ج ، ممــا يعنى أن التصاعد بالشرائح يتوافق أكثر مع المقدرة التكليفية للممول . حيــث لا يطــبق أعلى سعر ضريبى فيه – وهو فى هذا المثال ٦٠% – إلا على جزء فقــط مــن الوعاء . أما فى التصاعد بالطبقات ، فيسرى أعلى سعر ضريبى فيه – وهو فــى مــثالها ٦٠% – علــى كــل الوعاء الخاضع له ، مما يشعر الممول بثقل العبء الضــريبى الملقــى علــيه ، وقد يدفعه ذلك إلى التهرب من دفع الضريبة . لذلك طرح الماليون نظاماً آخر تصاعدياً يراعى هذا الشعور ، وهو نظام الضرائب التنازلية .



(جـ) السعر التنازلى (الضرائب التنازلية) :

إذا كان فى الأسلوبين السابقين يبدأ المشرع الضريبى بفرض أسعار منخفضة على شرائح الدخل الأولى ، بحيث ترتفع بارتفاع قيمتها . فإنه فى الأسلوب التنازلى، يتـبع طـريقة عكسية ، حيث يبدأ بفرض (سع مرتفع) على الشرائح المرتفعة من الدخـل ، ثـم يقـوم بتخفيضه تنازلياً بانخفاض قيمتها . ويمكن تصوره وفقاً لمقلوب الجدول السابق رقم (٦) .

فالمشرع الضريبى هنا وإن أخذ بأسعار تصاعدية على شرائح الدخل الواحد، إلا أنـه وضعها فى قالب تنازلى ، مخفضاً من معدلها بانخفاض قيم الشرائح التالية ، لـيحقق تلـك الغاية النفسية ، بإشعار ذوى الدخول المرتفعة بأنه لن يأخذ من أموالهم أكثر من السعر المرتفع الذى بدأ به ، ويشعر فى نفس الوقت ذوى الدخول المنخفضة بأنه يخفف عنهم .

⚜ ⚜ ⚜

.. ومـع مـا تقـدم مـن تفضيل لأسلوب الضرائب التصاعدية على الضرائب النسـبية، إلا أن كثيراً من التشريعات الضريبية تأخذ بانظامين معاً ، التصاعد بصفة أصـلية والنسـبى بصفة إستثنائيه لدواعى معينة . ويبقى لازماً التعرف على الكيفية الـتى يجـرى بها إعمال هذه الأسعار الضريبية فى أوعيتها لربط دين الضريبة فيها وتحصيلها منها . على ما موضحة فى المطلب الثانى .

المطلب الرابع
ربط الضريبه وتحصيلها

إذا توافرت الواقعة المنشئة الضريبية بشروطها التى حددها القانون ، (نشأ) ديـن الضـريبة فـى ذمـة الممول . كواقعة تحقيق الممول لدخله فى نهاية السنة الضريبية أو المالية فى الضرائب على الدخول ، وواقعة اجتياز السلعة لحدود الدولة



فـــى الضرائب الجمركية . فذلك يكفى (قانوناً) لإنشاء دين الضريبة كاملاً فى ذمة الممــول . ثـــم يأتى بعد ذلك دور الإدارة الضريبية (الكاشف) عن هذا الدين ، عن طـــريق قـــيامها (بإجراءات) تحديد مقداره ، وإصدار قرارها بربطه وتحصيله من الممول ، على الوجه الذى سيجرى بحثه فى فرعين على الوجه التالى .

الفرع الأول – ربط الضريبة .

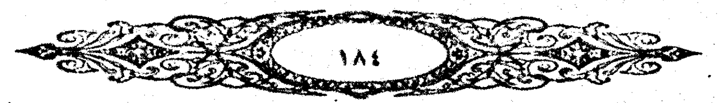
الفرع الثانى – تحصيل الضريبة .

الفرع الأول
ربط الضريبة

يعنى (ربط الضريبة) تحديد الإدارة الضريبية لمبلغ الضريبة (أى لدينها) الواجـــب قانونـــاً فـــى ذمة الممول . وهى فى سبيل تعيينها له فإنها تقوم بإجرائين : الأول – حصر المادة الخاضعة للضريبة ، أى تقدير قيمة وعائها المالى . والثانى – تحديـــد مـــبلغ الضـــريبة أى ديـــنها الواجـــب فى ذلك الوعاء أو فى ذمة الممول . ونوضحهما تباعاً .

الإجراء الأول – تقدير وعاء الضريبة :

تقتضـــى دواعـــى العدالـــة الضريبية أن يتم تقدير وعاء الضريبة تقديراً دقيقاً ، بطـــريقة تتناســـب مـــع المادة الخاضعة للضريبة ، وتطابق حقيقة قيمة وعائها أو تقترب مـــنها ، حـــتى لا تـــنقص حصيلة الضريبة ، و كى لا تضر بمصلحة الممول وتختلف (طـــرق تقدير) وعاء الضريبة باختلاف أطراف لضريبة . إذ قد يتولاه (الممول) نفسه (بإقـــزاره الضريبى) ، وقد يقوم به (غيره) بإقراره عنه . ولكن هذا وذاك ينبغى أن يتم تحـــت إشـــراف الإدارة الضريبية . التى إن لم يكف هذان الطريقان للوصول إلى حقيقة



وعـــاء الضـــريبة – (انفردت الإدارة الضريبية) بنفسها بتقديره بطرقها الخاص ، ولكن مع منحها للممول حق الطعن فيها . وتوضح هذه الأساليب أو الطرق الثلاثة تباعاً .

(أ) التقدير بإقرار الممول :

الأصـــل أن تتعاون الإدارة الضريبية مع الممول فى تقدير وعاء الضريبة ، علـــى اعتـــبار أنه أعلم الناس بحقيقة دخله أو ثروته . لذلك فإن القوانين الضريبية ، تلـــزم الممول بتقديم (إقرار ضريبى) لجهة الإدارة متضمناً مركزه المالى الخاضع للضـــريبة ، خـــلال مـــدة معيـــنة – شهر أو شهران مثلاً – من تاريخ انتهاء السنة الضـــريبية (أو المالية) . وإلا تعرض للعقاب . حيث تخضع هذه الإقرارات لتقدير مدى صحة بياناتها من قبل الإدارة الضريبية .

(وتتمـــيز) هذه الطريقة بأنها أكثر الطرق يسراً واقتصاداً فى الوصول إلى حقـــيقة وعاء الضريبة . غير أن ذلك يتوقف على مدى انتشار الوعى الضريبى بين الممولين ، وعلى حسن نيتهم وأمانتهم ، وكذا على مقدرة الإدارة الضريبية الفنية فى مراقبة وتقييم هذه الإقرارات . وغالباً ما تخولها التشريعات الضريبية حق تعديل هذه الإقـــرارات ومعاقبة مقدميها ، إذا تعمدوا استخدام طرق أو وسائل غير مشروعة – كـــالغش أو التدلـــيس مـــثلاً – فى تدوينهم لبيانات إقراراتهم ، بقصد إخفائهم لحقيقة مراكزهم المالية عن الإدارة الضريبية .

(ب) التقدير بإقرار الغير :

أحـــياناً يتعامل الممول مع غيره فى سبيل اكتسابه للمال الخاضع للضريبة . لذلـــك فـــإن المشرع الضريبى قد يلزم ذلك الغير ، بتقديم إقرار للإدارة الضريبية ، خـــلال مـــدة معيـــنة ، بمـــا اكتسبه الممول من مال خاضع للضريبة ، وإلا تعرض للعقـــاب. كإلـــزامه لأربـــاب الأعمال بتقديمهم لإقرارات عن أجور ودخول عمالهم

وموظفــيهم . وإجــبارها للشركات بتقديم إقرارات من الأرباح والفوائد التى توزعها على أسهم مساهميها وسندات دائنيها .

(وتتســم) هــذه الطــريقة بما تتميز به سابقتها من يسر واقتصاد فى تقدير وعــاء الضريبة ، تقديراً غالباً ما يقترب من واقع المركز المالى للممول . وذلك لأن هــذا الغير ، عادة ما لا تكون له مصلحة فى إخفاء حقيقة دخل (أو ثروة) الممول ، حــتى لا يــتعرض للعقاب . لذلك فإن هذه الطريقة تعد أكثر الطرق تطبيقاً فى الدول المخــتلفة . وإن كان يقلل من فرص تعميمها فى البلد الواحد ، عدم انطباقها على كل الحــالات ! إذ يكــاد يقتصر مجالها على الحالات التى يلزم فيها القانون الغير بحجز مبلغ الضريبة عند المنبع وتوريدها لخزانة الدولة .

(جـ) التقدير بمعرفة الإدارة :

إذا كــان القــانون يســمح للمموليــن أو للغير بتقدير وعاء الضريبة ، فإنهم لا يســتقلون بذلك بمعزل عن الإدارة الضريبية ، ولكن تحت إشرافها ورقابتها ، وإلا قامت هــى بــتقديره بطرقها المختلفة - مباشرة أو بشكل غير مباشر - تاركة لهم فحسب حق الطعن فيها . ونوضح هذين الأسلوبين المباشر وغير المباشر على الترتيب :

الأول - التقدير الإدارى المباشر :

وفيه تنفرد الإدارة الضريبية وحدها بتقدير المادة الخاضعة للضريبة مباشرة، بــناءً على معلوماتها دون أن تستعين برأى الممول أو بما يبرر تقديرها . ولذلك فهى تتمــتع فــى هذه الطريقة بحرية واسعة فى التقدير ، لا يقيدها فيها إلا سماح القانون للممــول بالطعــن فــى تقديــرها . ولا تلجأ الإدارة إلى هذه الطريقة إلا فى حالات استثنائية أهمها اثنان هما :

١- كجــزاء علـــى الممول : وذلك إذا رفض الممول التعاون مع الإدارة ، أو امتنع عــن تقديم إقراره فى موعده المقرر . أو قدمه متضمناً بيانات غير صحيحة ذكرها على سبيل الغش أو التلاعب .

٢- فـــى الـــتقدير الحكمى : ويتم إجراؤه (فى الأوعية الظاهرة) التى يصعب على الممـــول إخفاؤهـــا . والـــتى عادة ما لا يختلف (أصل منتج) عن غيره فى تحقيق عائدهـــا إلا فى حالات نادرة يمكن التغاضى عنها . لذلك تلجأ الإدارة الضريبية إلى تشـــكيل لجان عامة لحصر تلك الأصول المنتجة وتقدير متوسط الناتج من كل أصل مـــنها ، وتلـــزم كافـــة الممولين بهذا التقدير ، وعادة ما يستمر تطبيقه لعدة سنوات ، تســـمح للممولين خلالها بالطعن فيه وإثبات ما يخالفه . ومثال التقدير الحكمى المتبع فى غالب التشريعات هو تقدير عائد الأراضى الزراعية .

وتتســـم طريقة التقدير الإدارى المباشر كسابقتيها ببساطتها وبسهولة تطبيقها واقتصـــاد نفقاتهـــا ، إلا أنـــه يعيبها أنها (طريقة تحكمية) تنفرد فيها الإدارة بتقدير وعاء الضريبة وحدها مما يجعلها غير مبررة ، ويوضح سبب ندرة استخدامها .

الثانى – التقدير الإدارى غير المباشر :

توجد حالات لا تستطيع الجهة الإدارية أن تقدر وعاء الضريبة مباشرة ، مما يجعلهـــا تعـــتمد فى تقديره على مظاهر خارجة عنه ، أو تقدره بشكل جزافى ، على نوضحه تباعاً .

١- التقدير بالمظاهر الخارجية :

حين لا تتمكن الإدارة الضريبية من تقدير وعاء الضريبة مباشرة . فإنها تلجأ إلـــى استنتاجه من مظاهر أو علامات (خارجة عنه) ، سواء تعلقت (بمهنة الممول

أو بمســـتوى معيشته) . لأنها ستشير إلى (حجم إنفاقه) الذى يدل على معدل إيراده (أو دخله) الخاضع للضريبة . فمن المظاهر الخارجية المتعلقة (بمهنة الممول) : أجــرة مقر عمله ، وأجور وعدد عماله ، وعدد أدوات إنتاجه ، وعدد سيارات عمله ونفقــات تســـييرها . ومـــن المظاهر الخارجية المتصلة (بمستوى معيشته) ، أجرة مســـكنه أو مســـاحته وحجمـــه إن كان يملكه وأجور أو عدد خدمه ، وعدد سياراته الخاصة ونفقات استعمالها .

(وتتميز) هذه الطريقة كسابقيها كذلك ، ببساطتها وسهولة تطبيقها واقتصاد نفقاتها ، ولكن (يعيبها) عدم عدالتها ، لأنها تعبر تعبيراً إفتراضياً وليس حقيقياً عن المقدرة المالية للممول . وذلك لاعتمادها على مظاهر خارجية تتصف نسبياً بالثبات، فـــى تقديـــرها لأوعية ضريبية تتعرض عادت للتقلبات . وهو ثبات يؤدى كذلك إلى جمود حصيلتها الضريبية بما لا يتمشى مع التزايد المضطرد فى حجم النفقات العامة التى تمولها . مما قلل من فرض تطبيقها ، وجعل المشرعين الضريبيين يقيدون -فى تشـــريعاتهم- من سلطة الإدارة الواسعة فيها . بتضمينها لأنواع هذه المظاهر وكيفية تقديـــرها . بـــيد أنه تبقى أهمية استخدامها كوسيلة فعالة تستعملها الإدارة فى مراقبة مدى صحة إقرارات الممولين الضريبيين .

٢- التقدير الجزافى :

إذا كـــان فى التقدير السابق تلجأ الإدارة إلى مظاهر (خارجة) عن الوعاء الضريبى لتقديره تقديراً إفتراضياً . فإنها هنا تعتمد على قرائن (داخلية) فى الوعاء الضـــريبى لتقديره تقديراً جزافياً . وهى قرائن قد يحددها القانون أو يتفق عليها بين الإدارة والممـــول ، بســـبب عدم قدرته على إمساك سجلات منتظمة تدل على دخله (مثلاً). كأن تعتمد الإدارة على (رقم مبيعات) الصانع لتقديره أرباحه ، أو على (رقم مشترياته) للمواد الخام لتقدر حجم المادة المصنعة منها اعتماداً على قواعد فنية معينة.

وتشترك هذه الطريقة مع الطريقة السابقة فى تميزها ببساطتها وسهولة تطبيقها واقتصـــاد نفقاتهـــا ، كما تشترك معها فيما تؤخذ عليهما فى أنهما يوصلان إلى تقدير تقريبى وليس حقيقياً لوعاء الضريبة . وإن كان يعيب طريقة التقدير الجزافى أكثر أن سـلطة الإدارة الضـريبية فيها أوسع من الطريقة الأولى التى عادة ما يحدها القانون بتعييـنه حصراً للمظاهر الخارجية التى ستعتمد عليها فى التقدير ، بينما هنا لا يحدد القانون القرائن الداخلية إلا نادراً . وإن كان يخفف من ذلك سماح القوانين الضريبية للممولين بالطعن فى هذه التقديرات الجزافية بكافة طرق الطعن الإدارية والقضائية .

الإجراء الثانى – تحديد دين الضريبة :

بعـد تقدير وعاء الضريبة الخاضع لها بإحدى الطرق السابقة ، وتصفيته من كافة الخصومات المسموح بها الشخصية والمهنية ، يتم تحديد مبلغ الضريبة المأخوذ مـنه وفقـاً (لسعر الضريبة) السابق بيانه نسبياً كان أم تصاعدياً . فإذا قدر إجمالى دخـل ممول السنوى مثلاً فى إحدى ضرائب الدخل بمبلغ ١٢٠٠٠ج ، وبلغت تكاليفه ٢٠٠٠ج كـان صـافى دخله ١٠,٠٠٠ج ، وعلى فرض أن سعر هذه الضريبة كان نسـبياً بمعـدل ١٠% . كان مبلغ الضريبة (أو دينها) المقدر فى دخل الممول هو ١٠,٠٠٠ × ١٠% = ١٠٠٠ج .

وربط الضريبة بتقدير وعائها وتصفيته وتحديد مبلغها يتم عن طريقين :

الأول – بمعـرفة الإدارة الضريبية : فالإدارة الضريبية فى تقديرها (لوعاء الضـريبة) ، قد تنفرد بذلك ، أو قد يعاونها فيه الممول بإقراره الضريبى مثلاً . أما فـى (مـبلغ الضريبة) المطلوب دفعه فهو من شأنها الذى تنفرد بتحديده ، مصدرة (قراراً إدارياً) بربطه فى ذمة الممول (ويسمى بالورد) .

الــثانى – بمعــرفة الممول : ففى بعض الضرائب – خاصة غير المباشرة – ينفرد الممــول بــربط الضريبة ، كضرائب الدمغة . حيث ينفرد الممول فيها بوضع طابع الدمغة المستحق على المحرر ، دون ما تدخل مباشر من الإدارة الضريبية . إلا فيما تقــوم بــه مــن إشراف لاحق ، عن طريق مراجعتها لهذه المحررات لدى الدوائر الحكومية المقدم لها ، حتى تتأكد من مطابقتها للقانون .

ويلاحــظ أنه فى الحالة الثانية يتولى الممول ربط الضريبة وتسديدها وحده ، أمــا فــى الحالة الأولى ، فلا يكون مبلغ الضريبة (واجب التحصيل) ، إلا بصدور ذلــك القــرار الإدارى بــه مــن الجهة الإدارية ، حيث يتم تحصيله بإحدى الطرق وبالضمانات التى سيتم إبرازها مع موضوع الفرع التالى .

الفرع الثانى
تحصيل الضريبة

بانــتهاء الإدارة الضــريبية من ربط الضريبة ، بتقدير وعائها وتحديد دينها الواجب فيه وإصدار قرارها الإدارى بذلك . هنا يكون مبلغ الضريبة (أو دينها) واجب التحصيل . ولهذا التحصيل مبادئ وطرق وضمانات نوضحها تباعاً .

(أ) مبادئ تحصيل الضريبة :

تتمثل أهم المبادئ المتبعة فى تحصيل الضريبة فى مبادئ الحكومية والنقدية والجبرية والإجمالية والفورية . ونبينها على الترتيب :

١ – حكومية تحصيلها :

ففى الماضى.كانت الضرائب تحصل فى كثير من الدول –كالدولة العثمانية– وفقاً (لنظام الالتزام) . حيث كانت الدولة تكلف شخصاً يسمى (بالملتزم) بأن يدفع مقـدار الضـريبة المستحقة على جميع الممولين مقدما ، ثم يقوم بمساعدة السلطات الإدارية المحلية بتحصيلها بعد ذلك منهم لحسابه الخاص . وفى سبيل قيام الملتزمين بذلـك فقـد منحـتهم الدولة سلطات واسعة ، أساءوا استعمالها ، فتحكموا فى معاملة المموليـن ، ولم يراعوا مقدرتهم التكليفية ، وحصلوا لأنفسهم ضرائب تفوق إجمالى ما كلفوا بتحصيله ، وكذا ما قاموا بتوريده لخزائن الدول .

لذلـك ألغـت كـل الدول المعاصرة نظام الالتزام ، وتولت عن طريق أجهزتها الضـريبية المخـتلفة وموظفـيها الحكوميـن أمر تحصيل الضريبة من الممولين . ولا يشـترط أن تتوحد الجهات الحكومية المعنية بتحصيل الضريبة فى جهة واحدة . إذ يمكن أن يـتولى ذلك أكثر من جهة . المهم أن تكون كلها جهات حكومية كما فى مصر وليبيا إذ توجـد أكـثر من مصلحة مكلفة بتحصيل الضرائب ، مثل (مصلحة الجمارك) التى تقـوم بتحصـيل الضـرائب الجمركية ، (ومصلحة الأموال المقررة (المكلفة بتحصيل ضـريبة الأطـيان وضريبة المبانى وضريبة الملاهى . (ومصلحة الضرائب) التى لها الاختصاص الرئيسى فى جباية كافة الضرائب المباشرة وغير المباشرة .

٢ – مبدأ النقدية :

القـاعدة أن تحصل الضريبة (نقداً) أو بوسائل الدفع النقدى من نقود ورقية ومعدنـية ، أو شيكات وحوالات بريدية .. وغيرها . واستثناءً يجوز تحصيلها عيناً ، أى بوسـائل الدفع غير النقدية ، من سلع عينية وأوراق مالية كأسهم أو سندات على ما سبق ذكره مع تعريف الضريبة .

٣- مبدأ الجبرية :

فلا خيار أمام محصلى الضرائب من تحصيلها ، ولا مناص أمام مموليها من دفعها وإلا تعرض كل منهما للعقاب .

٤- مبدأ الفورية :

وهــو مســتقى من قاعدة الملاءمة فى الدفع التى تؤسس عليها الضريبة . إذ طالما أن المشرع الضريبى قد حدد الوقت المناسب لكل من الدولة والممول لتحصيل ودفــع الضــريبة ، **فمــا علــى الممــول إلا أن يلتزم بسدادها (فوراً) فى الوقت وبالأسلوب الذى حدده القانون .**

فبالنسبة (لوقت سدادها) فالقاعدة أن دين الضريبة (محمول وليس مطلوباً)، بمعــنى أنه متى حل الميعاد القانونى لسداد الضريبة ، فما على الممول إلا أن يبادر بحمــل مبلغها وأن يسدده من تلقاء نفسه ، دون انتظار حتى تطالبه الإدارة الضريبية بالوفــاء به . غير أن تلك القاعدة تنقلب إلى أن يصبح دين الضريبة (مطلوباً وليس محمولاً) وذلك إذا لم يوجد فى مقر إقامة الممول أو نائبه دار لجباية الضرائب . إذ ينــبغى على موظفى الضرائب إذا لم يوجد فى مقر إقامة الممول أو نائبه دار لجباية الضرائب ، أن يسعوا لمطالبة الممول بسداده ، إعمالاً لقاعة الملائمة فى الدفع .

وبالنســبة (لأسلوب سدادها) فيلزم أن يدفع الممول مبلغ الضريبة بالأسلوب الــذى حدده القانون . سواء أوجب سداده (دفعة واحدة) أو (على أقساط) محددة ، خلال مدة معينة ، متبعاً فى ذلك الطرق المحددة قانوناً لتحصيلها .

(ب) طرق تحصيل الضريبة :

وفقـاً لمـبدأ حكومـية الضـريبة فإن (الجهة) التى تختص بتحصيل دين الضـريبة هى الإدارة الضريبية أو أحد الأجهزة الضريبية المعنية كمصلحة الجمارك أو مصـلحة الأموال المقررة . وهى تلزم الممول بأن يدفع لها الضريبة بطريقتين : إما بنفسه مباشرة أو بواسطة شخص غيره .

١- الدفع بمعرفة الممول :

فبحسـب أن دين الضريبة (محمول وليس مطلوباً) ، فيلزم على الممول أن يـورد مـبلغ الضريبة بنفسه إلى مقر الجهة الضريبية المختصة بتحصيله ولو لم تطالبه بذلـك . وقد يسدده لها فى شكل مبلغ نقدى يحصل بموجبه على إيصال مخالصة كما هو الحـال فـى جـل الضرائب . غير أنه فى بعض الضرائب غير المباشرة مثل (ضريبة الدمغـة) يدفـع الممـول مبلغ الضريبة فى صورة شرائه لطابع دمغة يقوم بلصقه على المسـتند المطلـوب قانونـاً استيفاؤه عليه . ليقتصر دور الإدارة الضريبية بعد ذلك على مراجعة مدى مطابقة قيمتها للقانون لدى الدوائر الحكومية التى قدم إليها .

٢- الدفع بواسطة الغير :

يتعقـب المشـرع الضـريبى اللحظة التى سيتولد فيها دخل الممول ، ليلزم الشـخص الـذى سـيدفعه للممـول ، بأن بحجز مبلغ الضريبة منه ويورده للإدارة الضريبية. ويحدث ذلك فى مجال الضرائب على الدخل فيما يعرف بطريقة (الحجز عـند المنبع) . كإلزام رب العمل بحجز مبلغ الضريبة من أجور ومرتبات عمالة قبل دفعهـا إلـيهم ، وتكلـيف الشـركات بخصم مبلغ الضريبة من الأرباح والفوائد قبل توزيعهـا على مستحقيها من الشركاء والمساهمين . وكما فى إلزام الجهات الحكومية والعامـة ، باقتطاع مبلغ الضريبة مما يدفعونه لأرباب المهن الحرة ، الذين يستعينون بهم للانتفاع بخدماتهم ، وتوريده للإدارة الضريبية .

وتمتاز هذه الطريقة بسهولة تطبيقها ، وانخفاض فرص التهرب منها ، وملاءمتها للممول حيث لا يشعر بعبئها لأنها تؤخذ من دخله قبل أن يقبضه . وهى لا تقتصر على الضرائب المباشرة على الدخل ، وإنما يتصور تطبيقها فى الضرائب غير المباشرة ، كما فى الضرائب على الاستهلاك . حيث يختلف شخص (الممول القانونى) فيها عن (الممول الفعلى) لها ، الذى قصد المشرع الضريبى تحميله عبأها . إذ يفرض الضريبة على (المنتجين) أو التجار أو المستوردين ويلزمهم قانوناً بدفعها ، وهو يعلم أنهم سيقومون بتحصيلها من (المستهلكين) الممولين الحقيقيين لها ، بتحميلها على أثمان منتجاتهم .

ضمانات تحصيل الضريبة :

وضع المشرعون الضريبيون الضمانات الكفيلة بتحصيل الضريبة من الممول أهمها :

١- **قاعدة ادفع ثم استرد :** فتظلم الممول من ربط الضريبة لا يحول دون دفعه لمبلغ الضريبة مع حفظ حقه فى استرداده إذا م ثبت له ذلك .

٢- تدعيم الإدارة الضريبية بسلطات واسعة فى التحصيل :

يحيط المشرع الضريبى الجهة الإدارية بسلطات واسعة فى تقدير وعاء الضريبة وتحصيل مبلغها . مثل منحه لموظفيها الضبطية القضائية فى آدائهم لعملهم، وإلزامه كافة الجهات ومنها الحكومية بتمكينهم من الاطلاع على كافة الوثائق والمعلومات اللازمة لذلك ، دون امتناعهم عن ذلك بحجة سرية العمل . وكذا إجازة استخدامه لطرق الحجز الإدارى على أموال الممولين دون اللجوء للقضاء .



٣- ضمان امتياز دينها :

ففـــى معظم التشريعات الضريبية يقدم دين الضريبة فى التحصيل من أموال المدين ، على غيره من الديون العادية والممتازة ، فيما عدا المصروفات القضائية .

٤- منع التحايل لإسقاطها :

يعمــل المشرعون الضريبيون على محاصرة كافة الطرق التى يتبعها بعض الممولين للتهرب من دفع دين الضريبة ، كما فى حالة تغيير الممول لشكل منشأته أو إدماجهـــا فى غيرها أو تنازله عنها ، إذ تنص التشريعات الضريبية على تتبعها حتى ولــو كانــت فـــى يد الغير لاستيفاء دين الضريبة منها . كذلك تحايلهم لإسقاط دينها بالــتقادم ، عن طريق المماطلة مدة طويلة فى دفعه . إذ جعل المشرعون الضريبيون مــن مطالـــبة الجهـــة الإداريـــة للممول بسداده قاطعاً لمدة التقادم . بل إن المشرع الضريبى الليبى قد ألغى التقادم الضريبى نهائياً بقانونه رقم ج لسنة ١٤٢٦م الموافق لعـــام ١٩٩٦ف . وإن كان هذا يعد مسلكاً منتقداً منه لحاجة المعاملات الضريبية إلى الـــتقادم لاســـتقرار مـــنازعاتها ، فضلاً عن تعارضه مع أخذ القوانين الأخرى غير الضريبة المدنية والجنائية وغيرها بالتقادم .

٥- معاقبة الممتنعين عن دفعها :

فلقـــد أحـــاط كافـــة المشرعين الضريبيين الضرائب بعقوبات متنوعة مدنية وجنائـــية ضد الممتنعين عن دفعها أو المتهربين منها ، وذلك لضمان تحصيلها نظراً لأهميتها الكبيرة فى تمويل النفقات العامة المتزايدة .

⚘ ⚘ ⚘

وتعـــد مشكلة التخلص من الضريبة ، وكذا مشكلة ازدواجها من أهم المشاكل الضريبية التى ينبغى التعرف على سبل علاجها ، وهو ما قد تم إفراد المطلب التالى لبحثها .

المطلب الخامس
المشكلات الضريبية

المشــكلات الضريبية كثيرة سبق علاج بعضها فنياً من خلال ما تقدم . وبقى أن نعــرض لاثنيــن من أهم مشاكلها ، إحداهما يتسبب فيها المشرعون الضريبيون وهـــى مشــكلة الازدواج الضــريبى . والأخرى يفتعلها الممولون الضريبيون وهى مشكلة التخلص من الضريبة . ونوضحهما فى فرعين متتاليين على النحو التالى .

الفرع الأول : مشكلة الازدواج الضريبى .

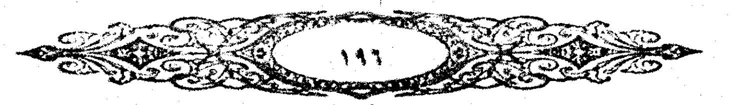
الفرع الثانى : مشكلة التخلص من الضريبة .

الفرع الأول
مشكلة الازدواج الضريبى

تـــتعارض ظاهرة الازدواج الضريبى مع اعتبارات العدالة الضريبية . ولعل وقوعهـــا علـــى المستويين المحلى والدولى ، قد وسع من آثارها السلبية عليهما ، لما تؤدى إليه من عرقلة كل من النشاط الاقتصادى المحلى ، وتيار العلاقات الاقتصادية الدولـــية . الأمـــر الـــذى يضفى على هذه المشكلة الفنية أهمية توجب دراستها ، فى مفهومها ، وشروط وقوعها ، وأنواعها ، وسبل علاجها .

مفهوم الازدواج الضريبى :

تعددت تعريفات الكتاب للازدواج الضريبى بتعدد نظرة كل منهم الاقتصادية والقانونـــية إليه . ويمكن الخروج منها بمفهوم مشترك للازدواج الضريبى بأنه يعنى "تكـــرار الضـــريبة الواحـــدة ، علـــى الوعاء الواحد ، والممول الواحد ، وفى المدة



الواحــدة" . ويــدل هــذا التعريف على أنه ينبغى لتحقيق الازدواج الضريبى توافر شروط معينة.

شروط الازدواج :

يشترط لتوافر حالة من حالات الازدواج الضريبى تحقق الشروط التالية :

١- تكرار الضريبة الواحدة :

ويتســع مفهوم تكرار الضريبة ليشمل دفع الممول لنفس مبلغ الضريبة أكثر مــن مرة وكذا فرض الضريبة الواحدة أو ضريبة مشابهة أكثر من مرة ، على نفس الوعــاء والممول وفى ذات المدة . ولعل تقدم وسائل الاتصال الحديثة ، وما صاحبه مــن اتساع الأنشطة عابرة الحدود والقارات للشركات الجرارة والممولين الكبار ، قد أدى إلى كثرة وقوع مشكلة الازدواج .

والحقــيقة أن مســمى الازدواج لا يضيق مفهومه لينحصر على الحالة التى تتكرر فيها الضريبة مرتين فحسب على نفس الوعاء والممول وفى ذات المدة ، وفقاً لمــا يفهــم مــن ظاهر التسمية ، وإنما يتسع مفهومه ليشمل حالات تكرار الضريبة الواحــدة أكــثر مــن مرتين . وبالتالى فإن مسمى (تكرار الضريبة) يعد أدق من مسمى (الازدواج الضريبى) ، لأن الازدواج يدل على التثنية . وإن كان يعضده أن الجمع لغة يبدأ من الاثنين ، وكذا شيوع استعماله .

ولا بد لوقوع الازدواج من أن تكون الضريبة التى تم تكرارها على نفس المال، هــى ذات الضريبة أو ضريبة مشابهة لها ، حتى وإن اختلف مسمى كل منهما، طالما أنه قد اتخذت شروط فرض الضريبتين ، وهو ما يتحقق باتخاذ الواقعة المنشئة لهما .

٢- وحدة الوعاء :

فينـــبغى أن يكون المال الخاضع للازدواج الضريبى مالاً واحداً ، كأن يكون دخـــلاً أو ثـــروة مثلاً ، وأن تكون مناسبة فرض أكثر من ضريبة عليه واحدة . كأن تـــتخذ مناســـبة (تملـــك) الـــثروة واقعة لفرض ضريبتين أو أكثر عليها ، ومناسبة (اكتساب) الدخل لفرض ضريبتين أو أكثر عليه . فهنا تتكرر فرص أكثر من ضريبة من نوع واحد على وعاء واحد وبسبب واحد .

أما إذا اتحد الوعاء واختلفت مناسبات فرض الضرائب عليه ، فلا نكون أمام ازدواج ضـــريبى ممـــنوع ، بـــل أمـــام (تعدد ضريبى) مشروع . كما لو فرضت ضريبة على مناسبة (تملك) الثروة ، وفرضت أخرى على مناسبة (تداولها) .

٣- وحدة الممول :

بديهـــى أن الازدواج الضـــريبى لا يقع إلا إذا كان شخص المكلف بالضريبة واحـــداً . ولا مشكلة فى وحدة الشخص الطبيعى ، إنما تثور المشكلة بالنسبة للشخص الاعتبارى . ففى الشركات المساهمة تؤخذ (ضريبة أرباح تجارية وصناعية) ، من أربـــاح الشـــركة قبل توزيعها ، ثم عند توزيعها على أسهم المساهمين تقتطع من كل منهم (ضريبة إيراد قيم منقوله) . ففى هذه الحالة وإن لم يتوافر (ازدواج قانونى) لاختلاف شخص الممول فى الضريبتين ، إلا أنه يتحقق فيها (ازدواج اقتصادى) ، لأن الـــذى يتحمل فعلاً عبء الضريبتين فى دخله هو المساهم بصفته المالك الحقيقى مع غيره من المساهمين للشركة .

٤- وحدة المدة :

إلى جانب الشروط السابقة فيتطلب لتحقق الازدواج ، وحدة المدة التى تكرر فـــيها فرض الضريبة الواحدة ، أو تكرر فيها تحصيل الضريبة من الوعاء الواحد .

وبالتالى لا يعد ازدواجاً اخذ الضريبة من (ثروة) عن عام ٩٨ ، ثم أخذها من نفس الــثروة عن عام ٩٩ وذلك لاختلاف المرتين ، بينما تتوافر حالة الازدواج إذا أخذت منها نفس الضريبة مرتين فى عام واحد (عام ٩٩ مثلاً) .

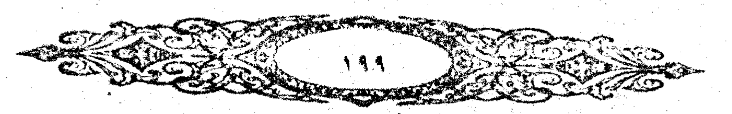
بـيد أن الأمر يدق (بالنسبة للدخل) فتجدده من عدمه هو الفاصل فى توافر الازدواجـية فإذا حقق تاجر دخلاً عام ٩٨ بلغ ٢٠٠٠ج ، وأخذت منه ضريبة دخل عن نفس العام ، ثم ظل التاجر مالكاً لهذا الدخل ولم ينفقه عام ٩٩ فإنه لا يجوز أخذ نفس الضريبة منه عن عام ٩٩ لسبق اقتطاعها منه . أما إذا تجدد دخل هذا التاجر ، فاكتسـب عام ٩٩ دخلاً جديداً هو ١٠٠٠ج فإن اقتطاع الضريبة منه لا يعد ازدواجاً لاخـتلاف المدتيـن والدخليـن . ولعل هذا يدل على مدى ارتباط شرط وحدة المدة بشرط وحدة الوعاء .

أنواع الازدواج الضريبى :

الازدواج الضـريبى ، سواء كان مقصوداً أم غير مقصود ، فن حيث نطاقه فقد يقع على النطاق الداخلى أو النطاق الدولى :

١- الازدواج الداخلى :

يكـون الازدواج داخلـياً حيـن تتحقق شروطه المذكورة داخل حدود الدولة الواحـدة . وقـد (يقصـد) المشـرع الضـريبى إحداث الازدواج لزيادة حصيلة الضـرائب، أو لدواعـى العدالة الضريبية مثلاً ، كما لو فرض ضرائب نوعية على فـروع الدخـل ، ثم أوجب ضريبة عامة على مجموع الدخل . كما قد يقع الازدواج (دون قصـد) مـن المشرع الضريبى ، بسبب تعدد السلطات المالية القومية والمحلية وتداخل اختصاصاتها.



٢ - الازدواج الدولى :

ويقـــع الازدواج الدولـــى حين تفرض أكثر من دولة ضريبة واحدة على وعاء واحد، وممول واحد ، وفى المدة الواحدة . وغالباً ما لا يكون الازدواج الدولى مقصوداً، إذ يقـــع بســـبب عـــدم وجود سلطة عليا تنسق عملية إصدار الدول لتشريعاتها الضريبية المخـــتلفة . كما لو توفى شخص يحمل جنسية دولة معينة ، وترك أمواله فى دولة ثانية ، فى الوقت الذى يقيم ورثته فى دولة ثالثة ، وكانت الدول الثلاث تأخذ بضريبة التركات . فهنا ستحصل الضريبة على هذه التركة ثلاث مرات من قبل الدول الثلاث .

وأحـــياناً يكـــون الازدواج الدولـــى (مقصوداً) لتحقيق أغراض اقتصادية واجتماعـــية ، كمـــا فى تعمد فرض الدولة ضريبة على الدخول الخارجية التى حققها مواطـــنوها فـــى الخارج ، وهى تعلم أنهم سيدفعون ضرائب عليها لدى تلك الدول . وذلـــك من باب سعيها لتحقيق العدالة فى توزيع الأعباء الضريبية على دخول جميع مواطنيها أينما كانوا فى الداخل أو فى الخارج .

علاج الازدواج :

تختلف سبل علاج الازدواج الضريبى محلياً ودولياً .

١ - فعـــل المســـتوى المحلى : فمجال العلاج ينحصر فى الازدواج غير المقصود ، ويكـــون عـــن طريق تحديد الاختصاصات المالية للسلطات الوطنية المختلفة مركزية كانت أو محلية . ووضع القواعد التى تلتزم بها تلك السلطات فى فرضها للضرائب، بشكل يتفادى وقوع الازدواج الضريبى عن طريقها .

٢ - وعلـــى المســـتوى الدولـــى : فـــنظراً لغياب سلطة عليا للتنسيق بين الدول فى إصـــدارها لتشـــريعاتها الضريبية ، فإن الوسيلة العملية لمنع الازدواج هى فى (عقد معـــاهدات ثنائـــية) بين الدول لتفادى وقوعه . والحقيقة أنه قد عقدت بين عديد من الـــدول مثل هذه المعاهدات التى طرحت (مبادئ ضريبية) ، اتبعتها الدول المتعاقدة

لتحقـيق هذا الغرض الوقائى ، مثل الأخذ بمبدأ موطن العقار لفرض ضرائب على الدخول العقارية . (ومبدأ موطن الممول) لفرض ضريبة على الدخل العام . (ومبدأ موطـن المشـروع) أى الدولة التى يوجد فيها مركزه الرئيسى لفرض ضريبة على أرباحه . (ومبدأ موطن الدائن) لإيجاب ضريبة على فوائد الديون العادية .. إلخ .

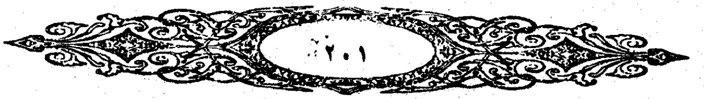
⚘ ⚘ ⚘

وإذا كـان توسـع سـبل الاتصال الحديثة ، وانتشار الشركات الكبيرة عابرة الحـدود ، وتـزايد التجارة الدولية ومعدلات هجرة رؤوس الأموال والأشخاص عبر الدول ، قد زادت من الآثار السلبية لمشكلة الازدواج الضريبى ، فإن مشكلة التخلص مـن الضريبة ، تعد مشكلة فنية ذات أبعاد كبيرة تتضمن مشاكل فنية أخرى ، لا تقل فـى خطورتهـا عن مشكلة الازدواج الضريبى . الأمر الذى يستوجب إفراد الفرع التالى لدراستها .

الفرع الثانى
مشكلة التخلص من الضريبة

حيـن يمـثل مقدار الضريبة عبئاً ثقيلاً على المكلف بها ، فقد يدفعه ذلك إلى مقاومـتها بالـتخلص مـنها . وتعد مشكلة التخلص من الضريبة ، واحدة من أخطر المشـاكل الضريبية ، التى تواجه المشرعين الضريبيين قانوناً ، والأجهزة الضريبية عمـلاً .. وذلك لتأثيرها السلبى على تحقيق الضريبة لأغراضها المرجوة منها المالية والاقتصادية والاجتماعية .

ونعـتمد هـنا على مفهوم موسع للتخلص الضريبى ، ليشمل قيام المكلف بالضريبة بالـتخلص منها بالطرق المشروعة ، إما بإلقاء عبئها على غيره ليستقر عبؤها عليه (فما يسـمى بالراجعـية) أو (بتجنبها) . كما قد يتخلص منها بالطرق غير المشروعة وذلك (بالتهرب منها) . ونوضح هذه الصور أو المشاكل الثلاث تباعاً على النحو التالى:



١- مشكلة الرجعية (أو نقل العبء الضريبى) .

٢- مشكلة تجنب الضريبة .

٣- مشكلة التهرب الضريبى .

(أولاً)

مشكلة راجعية الضريبة

(أو نقل العبء الضريبى)

يتصـــل بمشـــكلة (نقـــل العبء الضريبى) تخلص المكلف قانوناً - بشكل مشـــروع - مـــن مـــبلغها ، بـــنقله إلى الغير ، الذى يدخل معه فى (علاقة مبادلة إقتصادية) . ففى هذه المشكلة يلزم الممول بدفع الضريبة إلى الخزانة العامة للدولة، غـــير أنه يستغل وجود (علاقة مبادلة اقتصادية) بينه وبين شخص آخر ، ليتخلص من عبء الضريبة بإلقائه كله أو بعضه عليه . الذى قد يتمكن هو الآخر من نقله إلى شـــخص آخـــر .. وهكذا إلى أن يستقر عبؤها نهائياً على شخص لا يستطيع أن ينقله إلـــى غـــيره مـــتحملاً إيـــاه ، ليصبح هو الممول الفعلى (أو الحقيقى) للضريبة ، وليختلف بذلك (الممول القانونى) عن الممول الفعلى (أو الحقيقى) لها .

وبالنســـبة لموقف المشرع الضريبى من ظاهرة نقل العبء الضريبى ، فيتجه جانـــب مـــن الفقـــه المالى إلى القول بأن المشرع الضريبى غالباً ما يقصد أن يستقر عـــبء الضريبة فى الضرائب المباشرة على الممول القانونى ، وأن يستقر عبؤها فى الضرائب غير المباشرة على الممول الفعلى أو الحقيقى .

ويلاحـــظ أنه إذا كانت (ظاهرة نقل العبء الضريبى) تهتم بتتبع من سيلقى علـــيه عـــبء الضريبة . فإن (ظاهرة راجعية الضريبة) المسماة كذلك (بانعكاس الضـــريبة أو اســـتقرارها أو انتشارها) ، تهتم بتحديد الممول النهائى للضريبة الذى



(يستقر عليه) نهائياً عبؤها . حيث تعتبر ظاهرة (نقل عبء الضريبة) إحدى مراحل ظاهرة (راجعية الضريبة) التي تشتمل على عملية (نقل) العبء الضريبي، وكذا عملية (استقراره) على الممول الفعلي .

صور نقل العبء الضريبي :

تمثل عملية نقل عبء الضريبة (عنصر الحركة) في ظاهرة الراجعية ، التي تتخذ لها صوراً معينة (في اتجاهها) إلى الأمام أو إلى الخلف ، (وفي تركيبها) البسيط حين تنقل لشخص واحد ، وتركيبها المركب لما تنقل لأكثر من شخص ، (وفي حجمها) حين تنقل كلياً أو جزئياً . ونوضح هذه الصورة المزدوجة الثلاث تباعاً :

(أ) النقل إلى الأمام وإلى الخلف :

تمر السلعة (أو الخدمة)في عمليات إنتاجها وتداولها ، بمراحل تتجه فيها من منتجيها إلى بائعيها لتصل في النهاية إلى مستهلكيها . فاتجاهها الأمامي يكون من منتجيها إلى مستهلكها ، واتجاهها الخلفي يكون بعكس ذلك . وعلى ذلك يكون نقل عبء الضريبة (إلى الأمام) إذا فرضت الضريبة على السلعة (أو الخدمة) في أحد مراحل إنتاجها أو تداولها ، وتمكن المكلف القانوني من رفع ثمنها بمقدار الضريبة ، ونقل عبئها إلى مرحلة تالية في اتجاه المستهلك . كما لو فرضت على البائع فتمكن من نقل عبئها إلى المستهلك برفعه لثمن السلعة (أو الخدمة) .

بينما يكون نقل عبء الضريبة (إلى الخلف) ، إذا تمكن المكلف القانوني من نقل عبئها إلى مرحلة سابقة في اتجاه المنتج ، أي عكس اتجاهها نحو المستهلك . كما لو فرضت الضريبة على البائع فاستطاع أن يلقي بعبئها على المنتج . أو فرضت على المنتج فألقى بعبئها على عناصر الإنتاج التي تعاملت معه في إنتاج السلعة ، فخفض مثلاً من ثمن شرائه للمواد الأولية ، أو من أجور عماله . أو من فوائد رأس المال بمقدار الضريبة .





وقـد يـتم نقل عبء الضريبة (إلى الأمام وإلى الخلف معاً) . وذلك حين يتمكـن المكلـف القانوني بها من نقل جزء من عبئها إلى الأمام والجزء الآخر إلى الخلـف ، كما لو فرضت الضريبة على البائع ، فقام بنقل جزء منها إلى المستهلك ، ونقل الجزء الآخر إلى المنتج .

(ب) النقل البسيط والمركب :

يكون نقل العبء الضريبي (بسيطاً) إذا ما اقتصر نقله على مرحلة واحدة، لينـتقل خلالها من الممول القانوني ، ويستقر عبؤها نهائياً على الممول الفعلي الأول الـذى نقلـت إلـيه . كما لو فرضت الضريبة على المنتج فنقلها إلى التاجر الذى لم تمكنه الظروف الاقتصادية من إلقاء عبئها على المستهلك .

بيـنما يكـون نقل العبء الضريبي (مركباً) إذا ما تعددت مرات نقله على مـراحل إنتاج وتداول السلعة (أو الخدمة) المختلفة . كما لو وجبت الضريبة على منـتج (المادة الأولية) ، الذى نقلها إلى منتج (السلعة الوسيطة) ، الذى نقلها إلى منتج (السلعة النهائية) ، الذى تمكن من نقلها إلى (تاجر الجملة) ، الذى نقلها إلى (تاجر التجزئة) ، الذى ألقى بعبئها على (المستهلك) ليستقر نهائياً عليه .

ويعتـبر الـنقل المركـب أوسع انتشاراً من النقل البسيط ، فى ظل اقتصاد السـوق ، الـذى تتداخل وتتعقد فيه العلاقات والمبادلات الاقتصادية ، مما يؤدى إلى (إنتشـار العـبء الضريبي) بين هذه العلاقات المتعددة ! ويصعب من التوصل بدقة إلـى المـتحمل الحقـيقى له ! ويـزيد من تعقده أن هذا النقل – إلى جانب اختلاف اتجاهاتـه الأمامـية والخلفية – فإنه نادراً ما تتوحد كمياته ، إذ أحياناً ما يكون النقل كلياً ، وكثيراً ما يكون جزئياً .



(جـ) النقل الكلى أو الجزئى :

يصبح نقل عبء الضريبة (كلياً) إذا استطاع المكلف القانونى إلقاء مبلغ الضريبة كله على الغير ، بينما يصير نقل العبء الضريبى (جزئياً) ، إذا لم يتمكن ذلك المكلف القانونى إلا من نقل جزء من مبلغ الضريبة إلى الغير .

شروط نقل العبء الضريبى :

يشترط لتوافر ظاهرة نقل العبء الضريبى توافر أمور ثلاثة هى :

- **الأول – علاقة مبادلة اقتصادية :** أى علاقة تقوم على العرض والطلب ، تنشأ بين الممول القانونى ، والشخص المنقول إليه عبء الضريبة ، إذ بغير هذه العلاقة يصعب نقل عبء الضريبة ، فمثلاً فى الضرائب على التركات لا يتصور نقل عبئها إلى الغير لعدم وجود علاقة مبادلة اقتصادية بين الورثة والغير ، بينما يسهل نقل عبء الضريبة فى الضرائب على الإنتاج (أو الاستهلاك) لتوافر هذه العلاقة فيها .

- **الثانى – نية :** بأن يقصد الممول القانونى نقل عبء الضريبة إلى الغير .

- **والثالث – عوامل وظروف اقتصادية :** تساعد على عملية نقل عبء الضريبة من الممول القانونى إلى الغير ، وهى ما تقتضى إبرازها تفصيلاً :-

العوامل التى يتوقف عليها نقل العبء الضريبى :

تعد ظاهرة نقل العبء الضريبى ظاهرة مركبة ومعقدة ، يتوقف نفاذها على عوامل كثيرة متعددة ومتشابكة إذ يتدخل فيها : الفن الضريبى ، ودرجة مرونة العرض والطلب ، وطبيعة السوق ، وسياسة المشروع ، وظروف الدورة الاقتصادية. ونوضحها تباعاً :

(أ) الفن الضريبى :

يــتعلق بالفن الضريبى ثلاثة أمور تؤثر فى عملية نقل عبء الضريبة هى : نوع الضريبة ، ونطاقها ، وسعرها :

١ - نوع الضريبة :

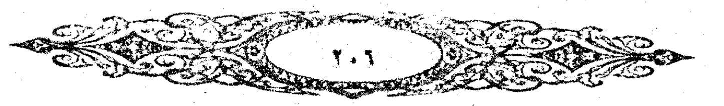
فعلاقــة المــبادلة الاقتصادية تلعب دوراً هاماً هنا ... فنقل العبء الضريبى يكــون (ســهلاً) (فــى الضرائب غير المباشرة) ، لفرضها على وعاء أقرب من المــبادلات ، وهــو إنــتاج السلع وتداولها ، بينما يكون (صعباً) على (الضرائب المباشــرة) لفرضــه علــى اكتســاب الدخل وتملك الثروة ، وهى ليست قريبة من المبادلات قرب وعاء الضرائب غير المباشرة .

٢ - نطاق الضريبة :

فالضــريبة الــتى يتسع نطاقها يصعب نقل عبء الضريبة فيها عن تلك التى يضــيق نطاقهــا . ففــى (الضريبة الخاصة) على فرع إنتاجى . يضيق نطاقها ، وبالتالى يكون نقل عبئها سهلاً . لأنه إذا لم يتمكن الممولون فيها من نقل عبئها برفع أثمان منتجاتهم ، فسيكون من مصلحتهم التحول من هذا الفرع إلى فرع إنتاجى آخر يحقق لهم ربحاً أكبر حيث لا تفرض عليه هذه الضريبة . أما فى (الضريبة العامة) علــى الإنــتاج ، فيتســع نطاقها ، وبالتالى يصعب نقل العبء الضريبى فيها ، لعدم وجــود مصــلحة فــى تحقيق ربح أكبر ، تستدعى انتقال الممولين بموجبها من فرع إنتاجى لآخر ، لأنها مفروضة على كل الفروع .

٣ - سعر الضريبة :

فالضريبة التى يكون سعرها منخفضاً يميل ممولها إلى عدم نقل عبئها للغير ، تفادياً لمــا قــد يجلبه ذلك عليهم من آثار سيئة أكبر من معدل سعرها ، بينما يكون العكــس فــى الضريبة التى يرتفع سعرها ، حيث يشعر الممول فيها أكثر بثقل عبئها علــيه ، فيحاول نقله إلى الغير . وعموماً فإن تأثير هذه العوامل الثلاثة المتعلقة بالفن الضريبى على مدى قدرة الممول على نقل العبء الضريبى من عدمه ، تتوقف على مدى مرونة العرض والطلب .



(ب) درجة مرونة العرض والطلب :

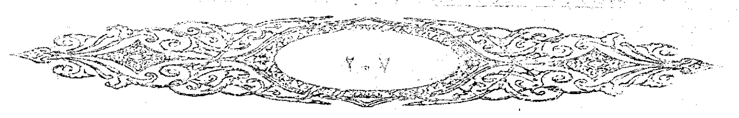
فقدرة الممولين على نقل عبء الضريبة تتوقف على درجة مرونة عرض أو طلـب السلعة (أو الخدمة) المفروض عليها الضريبة . وتعنى مرونة العرض (أو الطلب) درجة استجابة كل منهما للتغيرات التى تحدث فى الثمن .

وقـدرة الممولين على نقل عبء الضريبة تتناسب (طردياً) مع (مرونة العرض) . فكلما كان عرض السلعة (أو الخدمة) المفروض عليها الضريبة مرناً، كلمـا اسـتطاع المنـتج الممول أن يخفض من عرضها ليرفع من ثمنها ملقياً بعبء الضربة على المستهلك . والعكس بالعكس فى حالة عدم مرونة العرض .

أما بالنسبة لمرونة الطلب فإن قدرة الممولين على نقل عبء الضريبة تتناسب (عكسـياً) مع (مرنة الطلب) . فكلما كان الطلب على السلعة (أو الخدمة) مرناً ، كلمـا قلت قدرة الممول على رفع ثمنها ، إذ يؤدى رفعها إلى تحول المستهلكين عنها إلـى سلعة بديلة ، مما يخفض من الطلب عليها . وكلما كان الطلب عليها غير مرن كلما زادت قدرة الممولين على رفع ثمنها ، وإلقاء عبئها على المستهلك .

ويلاحـظ أن قـدرة الممول على إلقاء عبء الضريبة كله على المستهلك أو تحمله كله ، إنما يكون فى حالة إذا ما كانت درجة مرونة الطلب أو العرض (أو عدم مرونـتهما) لا نهائـية . وفـى غـير ذلك ، فإن عبء الضريبة ينقسم بين الممول والمسـتهلك بحسب الأهمية النسبية لدرجة مرونتهما . فيزيد ما يتحمله الممول المنتج مـن عبئها مع انخفاض مرونة العرض وارتفاع مرونة الطلب ، بينما يزيد ما يتحمله المستهلك من عبئها ، مع ارتفاع مرونة العرض وانخفاض مرونة الطلب .





(جـ) طبيعة السوق :

تختلف القدرة على نقل عبء الضريبة باختلاف طبيعة السوق . ففى (سوق الاحــتكار وسوق المنافسة الاحتكارية) ، يسهل نقل عبء الضريبة . أما فى (سوق المنافســة الكاملــة) ، فلقــد صــعب الفكر التقليدى من تلك القدرة على نقل العبء الضــريبى . بيد أن هذه السوق تعد سوقاً افتراضية ، يصعب تحقق شروطها مجتمعة علــى أرض الواقــع . ومــع ذلك فإن نقل عبء الضريبة ، متوقع حدوثه فى المدة الطويلــة ، بــل إنه يساعد على وقوعه فى المدة القصيرة ، مؤثرات الدعاية الحديثة وقدرة الممولين على تنظيم تصريف منتجاتهم .

(د) سياسة المشروع :

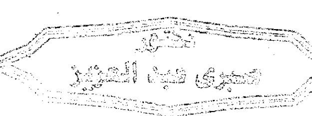
فمــن المنظمين ما يفضل تحمل عبء الضريبة مؤقتاً عن إلقائه على غيره ، طمعــاً فى مبيعات أكثر ، أو فى إقصاء مشروعات منافسة صغيرة ، أو تفادياً لإثارة الرأى العام ضدهم إذا ما رفعوا من أسعار منتجاتهم .

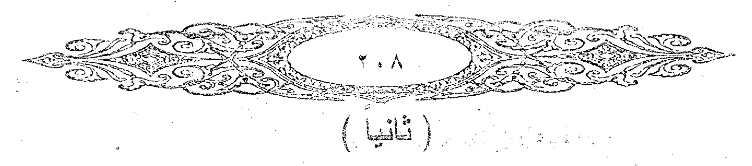
(هـ) ظروف الدورة الاقتصادية :

ففــى مرحلــتى (الانــتعاش والــرخاء) يســهل نقــل عبء الضريبة إلى المســتهلكين ، لأن مرونة الطلب تميل إلى الانخفاض فيها . وفى مرحلتى (الركود والكساد) يصعب نقل عبء الضريبة لارتفاع مرونة الطلب فيها .

❀ ❀ ❀

والحقــيقة أن نقــل عــبء الضريبة يتوقف على تفاعل العوامل السابقة فى مجموعهــا ، بيد أن الممول الضريبى الذى يشعر بثقل عبء الضريبة قد يتخذ أسلوباً آخر مشروعاً التخلص من الضريبة نهائياً ، غير أسلوب نقل عبئها إلى الغير ، وهو أسلوب تجنبها أو تفاديها ، مما يشكل مشكلة ضريبية ينبغى بيانها .





(ثانياً)

مشكلة تجنب الضريبة

مفهومها :

تعني مشكلة تجنب الضريبة (أو تفاديها) ، تخلص المكلف القانوني بالضريبة من الخضوع لها بشكل مشروع ، يصعب أن يؤاخذ عليه قانوناً إما بالامتناع عن الواقعة المنشئة لها ، أو باستغلال ثغرات قانونية . ويتفق في هذا (تجنب الضريبة) مع (نقل عبئها) في مشروعيتهما ، بيد أنهما يختلفان في أن ناقل عبء الضريبة إلى الغير ، لا يضيع على خزانة الدولة مبلغ الضريبة ، بينما يترتب على تجنب الضريبة ، نقصان عدد المكلفين بالضريبة ، مما يؤثر على حصيلتها الإجمالية .

صورها :

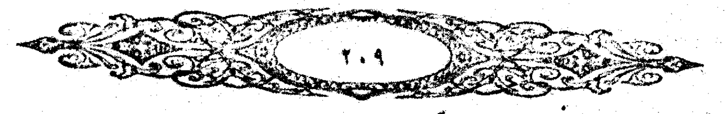
وصور تجنب الضريبة عن طريق عدم الخضوع لها كثيرة منها :

١- الامتناع عن الواقعة المنشئة لها :

ومثالها في (الضرائب المباشرة) امتناع الممول عن استثمار أمواله في فرع النشاط الذي فرضت عليه الضريبة التي قصد تجنبها ، واتجاهه نحو استثمارها في فرع إنتاجي آخر لا يصيبه هذه الضريبة ، أو يتمتع فيه الممولون بمعاملة ضريبية أفضل . وكذلك في (الضرائب غير المباشرة) حين يمتنع الممول عن استهلاك السلعة المفروضة عليها ضريبة استهلاك ، أو عن استيراد أو تصدير السلعة المفروضة عليها ضريبة جمركية مرتفعة السعر .

وأحياناً يقصد المشرع الضريبي هذا التمييز في المعاملة الضريبية لأغراض اقتصادية ، ليدفع الممولين مثلاً نحو استثمار أموالهم في النشاط المنخفضة أسعار ضرائبه ، أو ليحد من استهلاك السلعة التي زادت ضريبتها .





٢- استغلال الثغرات القانونية :

حيث يستغل الممول ثغرات فى القانون لينفذ منها ، متخلصاً من الخضوع للضريبة . كمن يستغل عدم خضوع الهبات للضريبة ، فيهب أمواله لورثته حال حياته ، كى يتفادى خضوعها لضريبة التركات بعد وفاته . ومن يوزع أمواله بين أفراد أسرته ليتفادى الخضوع للأسعار الضريبية المرتفعة المفروضة تصاعدياً على شرائح الدخل العليا .

⚘ ⚘ ⚘

وأحياناً ما لا يكتفى بعض ضعاف الضمائر الضريبية من الممولين ، بالتخلص من الضريبة بتجنبها أو بنقل عبئها إلى الغير ، ولكنهم يلجأون إلى التخلص منها بشكل غير مشروع بالتهرب منها على ما ينبغى إيضاحه .

(ثالثاً)

مشكلة التهرب الضريبى

أحياناً ما يدفع ثقل عبء الضريبة بالممول ، ليس إلى التخلص منها بشكل مشروع أى غير مؤاخذ عليه قانوناً فحسب ، سواء بتجنبها أو بنقل عبئها إلى الغير ، ولكن بالتخلص منها بشكل (غير مشروع) عن طريق التهرب منها . وهو ما نوضحه فى : مفهومه وصوره وأسبابه وآثاره وكيفية مقاومته على الترتيب .

مفهوم التهرب الضريبى :

يعنى التهرب الضريبى تخلص المكلف قانوناً بالضريبة من الخضوع لها ، أو من التزامه بأدائها كلياً أو جزئياً ، وذلك بشكل غير مشروع بالغش والتحايل . ويلاحظ أنه قد تم قصر مفهوم التهرب الضريبى هنا على الحالة التى يستخدم فيها الممول طرقاً غير مشروعة للتخلص من الضريبة (كالغش والتحايل) .

وعلى ذلك فإذا كان التهرب الضريبى يتفق مع (تجنب الضريبة ونقل عبئها) فى أنها جميعاً تؤدى إلى تخلص الممول من الضريبة ، فإن نقاط الخلاف بينهم تتمثل فـى عـامل المشروعية : إذ بينما يعد التجنب ونقل عبء الضريبة مشروعين ، أى غـير مؤاخذ عليهما قانوناً ، فإن التهرب الضريبى يتصف بعدم المشروعية . فضلاً عـن أن الـتهرب والتجنب يترتب عليهما ضياع مبلغ الضريبة على خزانة الدولة ، بينما لا يؤدى نقل عبء الضريبة إلى ذلك .

كذلـك الأمر بين التهرب وكل من (استهلاك الضريبة ورسملة الضريبة) ، إذ تشـترك جميعاً فى أنها تؤدى إلى تخلص الممول من الضريبة .. ففى (استهلاك الضـريبة) يتمكن (المشترى) من تحميل البائع مقدار الضريبة لعدة سنوات ، عن طـريق تخفيضـه مـبلغ هذه السنوات من ثمن المال المشترى المفروض عليه هذه الضـريبة ، والذي يتصف بقدر من الاستمرار يسمح باستمرار فرض الضريبة عليه عـن هذه السنوات . وفى (رسملة الضريبة) يحدث العكس حيث يستطيع (البائع) تحميل المشترى مقدار الضريبة لعدة سنوات ، برفعه من ثمن ذلك المال المباع بذلك المقدار الضريبى .

ويقـع الاخـتلاف بيـن الـتهرب الضريبى وبين هاتين الحالتين فى عنصر المشـروعية ، فالـتهرب الضريبى غير مشروع بينما استهلاك الضريبة ورسملتها مشروعان . والتهرب يترتب عليه ضياع مبلغ الضريبة على خزانة الدولة ، بينما لا يؤدى استهلاك الضريبة ورسملتها إلى ذلك .

صور التهرب الضريبى :

المـتهرب من الضريبة ممول خاضع للضريبة انطبقت على أمواله الشروط الـتى وضـعها القانون لإيجاب الضريبة فيها ، غير أنه يتعمد التخلص منها بخرق

القانون بأسلوب غير مشروع ، مستخدماً الغش والتحايل ، لإخفاء حقيقة مركزه المالى . وهو يقوم بذلك فى مرحلتى تقدير مبلغ الضريبة وتحصيله . وعلى ذلك يتخذ التهرب باستعمال الفن والتحايل صورتين :

الأولى – التهرب من تقدير مبلغ الضريبة :

حيث يسعى الشخص بالتهرب من الضريبة كى يتم تقدير وعائها وبالتالى مبلغها عليه ، بأقل من حقيقته مستخدماً فى ذلك طريقتين :

١- **بتقليل المادة الخاضعة للضريبة** : ويتحقق ذلك بامتناع الممول عن تقديم إقراره الضريبى ، أو بتقديمه متضمناً بيانات خاطئة ، وكذا بإخفائه للمادة الواجبة فيها الضريبة ، كما لو أخفى بعض عناصر التركة فى ضريبة التركات ، أو لو أخفى بعض السلع المستوردة أو المصدرة فى الضرائب الجمركية . وكذا بتقديره للمال المراد تسجيله بأقل من قيمته الحقيقية فى الضرائب على التسجيل .

٢- **بالمبالغة فى نفقاته المهنية والشخصية** : كالمبالغة فى تكاليف الإنتاج ، واستهلاكات الأصول ، ومصاريف الانتقال ، وبدلات التمثيل ، وأعبائه العائلية . ولا شك أن نجاح المتهرب فى تقليل قيمة المادة والمبالغة فى نفقاته المهنية والشخصية ، من شأنه أن يؤدى إلى تقدير وعاء الضريبة بأقل من حقيقته ،وأن يخفض من مبلغ الضريبة الواجب عليه ، وتهربه من الضريبة بالمقدار المنخفض غشاً .

الثانية – التهرب من دفع مبلغ الضريبة :

فبعد ربط الضريبة فى ذمة الممول فإنه قد يسعى إلى التهرب من دفعها ، بالمماطلة فى ذلك حتى يسقط حق الدولة فيه بالتقادم ، أو بتهريب أمواله إلى الخارج، أو بإخفاء أمواله فى الداخل ، باستخدام طرقاً صورية غير حقيقية كبيعها

للغـــير أو التـــنازل عنها صورياً ، أو بتغييره لشكل منشأته ، أو بإدماجها فى منشأة أخرى ... الخ .

أسباب التهرب الضريبى :

تتشـــابك مجموعة من العوامل (الخلقية والسياسية والاجتماعية والاقتصادية والفنية) ، لتؤدى إلى انتشار ظاهرة التهرب الضريبى بين الممولين ، غير أنه يمكن الخروج منها بثلاثة أسباب رئيسية تندرج تحتها معظم تلك العوامل وهى :

(أ) انخفاض مستوى الوعى الضريبى :

فانخفـــاض الوعى الضريبى بين أفراد مجتمع ما ، يؤدى إلى انتشار ظاهرة الـــتهرب الضريبى بين أفراده ، وذلك لعدم وجود وازع لديهم على استهجان التهرب الضريبى ، بسبب (ضعف ضميرهم الضريبى) . وينتج هذا (الضعف الضميرى) كمحصـــلة لمجموعة من (العوامل الشخصية والسياسية والاجتماعية) التى تؤثر فى (نفسية) الممول فتدفعه إلى التهرب .

(فشخصـــياً) يـــأنف الممول أن يطلع الغير على عناصر ذمته المالية ، مما يدفعـــه إلـــى مقاومة مراقبة الأجهزة الضريبية لها . وتزداد هذه المقاومة مع اعتقاده (سياســـياً) بإســـاءة بعـــض أفراد السلطة العامة لوجوه استخدامهم للأموال العامة ، بإنفاقها على أنفسهم وذويهم ، أو فى مجالات لا تعود على الممول إلا بالنفع الضئيل. ممـــا يشـــعره بأن غيره ينتفع أكثر من النفقات العامة وأنه يدفع أكثر مما يأخذ . بل ويوهـــن ضـــميره إحساســـه (اجتماعـــياً) بالظلم الاجتماعى ، لما يراه من مظاهر التفاوت الكبير فى مستوى المعيشة بين الفئات الاجتماعية الغنية والفقيرة .

(ب) انخفاض مستوى الفن الضريبي :

فالنظام الضريبي الذي تتشعب وتتعقد أحكامه تكثر ثغراته التي ينفذ المتهربون منها . فإذا ما ارتفعت أسعاره وتصاعدت بشكل يميز في المعاملة الضريبية بين الممولين ، تشعر بعضهم بثقل عبئها وبعدم عدالتها مما يدفعه إلى التهرب منها . وتزيد فرص التهرب الضريبي في النظام الضريبي الذي يوسع من نطاق الضرائب المباشرة على حساب الضرائب غير المباشرة ، ويقلل من استخدام طرق الحجز عند المنبع .

(جـ) انخفاض مستوى الحياة الاقتصادية :

فللظروف الاقتصادية الخاصة والعامة تأثير على سلوك الممولين نحو التهرب الضريبي من عدمه . (فعلى المستوى الاقتصادي الخاص) فالممول الذي يسوء مركزه المالي ، يكون أقرب للتهرب من الضريبة من الممول الذي يحسن مركزه المالي . (وعلى المستوى الاقتصادي العام) فإن انخفاض مستوى الدخول خلال (فترة الكساد) تجعل الممولين يقاومون ارتفاع أسعار الضرائب ، وتحد من قدرتهم على إلقاء عبئها على المستهلكين ، الذين ترتفع درجة حساسيتهم ضد أية زيادة ضريبية في أسعار السلع (والخدمات) . وهي أمور تجعل الممولين يرتفع معدل تهربهم في فترات الكساد عنه في فترات الرخاء .

آثار التهرب الضريبي :

يخلف التهرب الضريبي آثاراً سلبية على النواحي المالية والاجتماعية والاقتصادية ، إذ يؤدي إلى الآتي :

(أ) الإخلال بمبدأ العدالة الضريبية بين الممولين :

... الوقت الذي لا يتحمل المتهربون أي عبء ضريبي ، فإن الملتزمين ... يتحملون كل العبء الضريبي الملقى عليهم ، الأمر الذي يؤدي إلى خفض ... الإيرادات الضرائب ، فتحاول الدولة تعويضه لتمويل نفقتها العامة ، بزيادة ... العبء الضريبي الذي يتحمله في النهاية الملتزمون بها ، مما يزيد من وطأته عليهم.

ب - الإخلال بمبدأ العدالة الاجتماعية بين الفئات :

... بما يؤدي إليه التهرب من تمييز بين فئة المتهربين على فئة الملتزمين ... اجتماعياً ، مما يشعر الملتزمين بالضريبة ، بالظلم الاجتماعي . فضلاً عن ... ثقل العبء الضريبي عليهم ، وهو ما قد يدفعهم إلى التحايل للتهرب من ... الضريبة . الأمر الذي يؤدي إلى قتل الضمير الضريبي لدى أفراد المجتمع عامة ، ... روح الغش بينهم ، وما لذلك من آثار اجتماعية وخيمة .

... الإخلال بمبدأ العدالة الاقتصادية بين المنتجين :

... مبدأ تكافؤ الفرص بين المشروعات لصالح المشروعات الأكثر ... الضريبي ... كانت أقل إنتاجية ، على حساب المشروعات ... الضريبية ، حتى ولو كانت أكثر إنتاجية ، مما يساعد على زيادة ... في الأنشطة التي يزيد فيها فرص التهرب الضريبي ، ولو لم تكن نافعة ... على حساب غيرها ولو كانت مفيدة ، ويؤدي بالتالي إلى الإخلال بتوزيع ... بين أوجه الأنشطة المختلفة .

... التهرب الضريبي :



لخطورة ظاهرة التهرب الضريبى ، فإنه ينبغى أن تعمل الدولة بكل أجهزتها الضـــريبية والمالـــية والتشـــريعية على مقاومتها ، بمجموعة من الإجراءات الوقائية والجزائية على النحو التالى :

(أ) الإجراءات الوقائية :

نظـــراً لأن ظاهـــرة التهرب الضريبى ظاهرة مركبة ذات أبعاد كبيرة محليا ودولياً ، لذا فإن إجراءات مقاومتها يتطلب أن تكون على هذين النطاقين :

فعلـــى الـــنطاق المحلـــى : فللوقاية من انتشار ظاهرة التهرب الضريبى بين أفـــراد المجـــتمع ، فيلزم محاصرة أسباب وقوعها على جميع المستويات : الأخلاقية والإدارية والفنية .

فأخلاقـــياً : يجـــب العمل على رفع مستوى الوعى الضريبى بين الأفراد : بإقناعهم بأهمـــية الضرائب لتمويل النفقات العامة للدولة ، التى ستعود عليهم فى صورة منافع عامة ، والعمل على خلق رأى عام مناوئ للتهرب الضريبى حتى يتم **تقوية** ضميرهم الضـــريبى . والقـــيام بإزالة أسباب التوتر النفسى بين **الممولين والإدارة الضريبية** ، لتصبح العلاقة بينهم علاقة تعاون قائم على الثقة بينهما ، وليس على **علاقة خصومة أو مواجهة بينهما** .

وإداريـــاً يلزم رفع مستوى كفاءة الجهاز الضريبى : بتدريب أفراده على مقاومة التهرب الضـــريبى ، وتـــزويدهم بـــالآلات والأجهزة الحديثة التى تساعدهم فى عملهم كالآلات الحاســـبة وأجهـــزة الكمبـــيوتر . وكذا بتوسيع سلطاتهم الرقابية ، وذلك بمنحهم سلطات الضـــبط القضـــائى ، وسلطات الحجز والمصادرة الإدارية . وتمكينهم من الإطلاع على كافـــة المســـتندات والوثائق والسجلات الحكومية وغير الحكومية ، المبينة لحقيقة المركز

المـــالى للممـــول . وإلزام الجهات التى تتعامل مع الممولين بالإبلاغ عن معاملاتهم معهم وتمكيـــنهم من مكافأة من يقدم إليهم معلومات تساعدهم على محاصرة التهرب الضريبى . وإلـــزام المموليـــن أنفسهم بتقديم إقراراتهم الضريبية مقرونة باليمين، حتى يعاقبوا جنائياً باليمين الكاذبة إذا تبين عدم صدقها .

وثانـــياً : فيجـــب تخليص النظام الضريبى مما يعترى تشريعه من تعقيد وغموض : ومـــا يحويـــه من تمييز ضريبى ، وارتفاع كبير فى أسعاره ، مما من شأنه أن يشعر الممولين بعدم عدالته . والحد من تعديلاته لتحقيق نوع من الاستقرار الضريبى عملاً بقاعدة اليقين فى الضريبة .

وعلـــى النطاق الدولى : فيتم محاصرة التهرب الضريبى عن طريق مراقبة (الأنشـــطة الخارجـــية للممولين) بإلزامهم بذكرها فى إقراراتهم الضريبية ، وبمراقبة عمـــل الشـــركات عابـــرة الجنسيات والحدود . كذلك عن طريق **فرض الرقابة على (الصـــرف الأجنـــبى وتحويل الأموال إلى الخارج)** . وإلزام جهات التحويل كالبنوك بخصـــم الضـــرائب منها وتوريدها لخزانة الدولة . ومن الضرورى لمكافحة التهرب الضـــريبى أن يـــنظم ذلـــك دولـــياً بين الدول فى (معاهدات دولية) ، ومن خلال المنظمات الدولية.

(ب) الجزاءات العقابية :

إذا ما كانت الجزاءات المقرر توقيعها على المتهربين من الضرائب ، رادعة ومناســبة فـــى نفس الوقت ، فإنها لا تؤدى فحسب إلى علاج التهرب الضريبى بعد وقوعـــه ، بـــل إلـــي الوقايـــة مـــن حدوثه ، لما يمثله من تهريب لضعاف الضمائر الضريبية من الممولين ، حتى لا تسول لهم أنفسهم التهرب من الضرائب .

وتتردد هذه الجزاءات بين الجزاءات المالية والجنائية . (فمالياً) تتنوع تلك العقوبـات بيـن الغرامة والمصـادرة والمضاعفة الضريبية والتعويض المدنى . (وجنائـياً) بيـن اعتبار جريمة التهرب الضريبى جناية وليست جنحة ، بحيث يطبق علـى مرتكبها ، فى حالة استعمال الغش والاحتيال ، وفى حالة العود ، عقوبة بدنية تتمـثل فـى سـجنه ، وفى اعتبارها إحدى الجرائم المخلة بالشرف والأمانة ، التى يترتـب علـيها فقـد الـثقة والاعتـبار فى مرتكبها ، وحرمانه من تولى الوظائف والمناصب العامة .

وإذا كانـت الجزاءات المالية يمكن أن يولى أمر توقيعها للإدارة المالية كلها أو بعضها ، فإن الجزاءات الجنائية لا يمكن توقيعها إلا بمعرفة القضاء .

⚘ ⚘ ⚘

ولا شـك أن مشـكلات متـنوعة كهـذه تتردد بين الازدواج والتخلص من الضـريبة بإلقـاء عبـئها على الغير ، وبتجنبها ، وبالتهرب منها ، تعد مشكلات من شـأنها لـو انتشرت بين الممولين ، أن تحبط من الآثار المرجوة من فرض الضريبة خاصة الاقتصادية التى سيتم التعرض لها من خلال سطور المبحث التالى :



المبحث الثانى
الآثار الاقتصادية للضرائب

سيجرى هنا التركيز على نفس المنهج السابق دراسته مع النفقات العامة ، للتعرف على الآثار الاقتصادية للضرائب ، على المحاور الثلاثة : المالية والإنتاجية والتوزيعية ... وذلك من خلال مطالب ثلاثة هى :

المطلب الأول – الآثار المالية للضرائب .

المطلب الثانى – الآثار الإنتاجية للضرائب .

المطلب الثالث – الآثار التوزيعية للضرائب .



المطلب الأول
الآثار المالية للضرائب

قفـزت الضرائب لتحتل مكانة هامة كممول رئيسى للإيرادات العامة ، بحيث أن الـتجاء الحكومات إليها لتغطية نفقاتها العامة ، صار أمراً معتاداً . والسؤال الذى يطـرح نفسه هنا يدور حول أى أنواع الضرائب يعد أكثر تمويلاً للإيرادات العامة ؟ وإلـى أى مـدى يمكن للدولة أن تتوسع فى الضرائب لزيادة حصيلتها ، فيما يعرف بالمقدرة التكليفية القومية . وهما ما سيتم الإجابة عنهما تباعاً .

أولاً – الضرائب الأكثر تمويلاً للإيرادات العامة :

فيمكـن زيادة حصيلة الإيرادات العامة ، عن طريق الضرائب ، إما بفرض ضـرائب جديدة ، أو برفع أسعار الضرائب القائمة .. بيد أن القيام بذلك يتوقف على المقـدرة المالية القومية ، أى على مدى قدرة الدخل القومى على تحمل فرض أعباء ضـريبية جديدة عليه . وهو ما سيجرى دراسته بعد ذلك كما يتوقف على الظروف الاقتصـادية السائدة ، وعما إذا كان الاقتصاد يمر بحالة رخاء أم كساد ، إذ تلعب كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة دورها المميز المناسب لكل حالة منهما .

ففـى مـرحلة الـرخاء والانـتعاش الاقتصادى ، يسهل للدولة التوسع فى الضـرائب غـير المباشـرة ، حيث يزداد فيها الإنتاج والاستهلاك والأثمان وتداول الـثروة ، وغـيرها مـن الوقـائع الـتى تفرض عليها أو بمناسبتها الضرائب غير المباشـرة. خاصة وأنها يدفعها الممول ضمن أثمان السلع والخدمات ، بشكل جزئى ومـتقطع على مدار العام ، وبالتالى فهو لا يشعر كثيراً بثقل عبئها ، بل ويخفف من هذا العبء ازدياد دخله فى هذه المرحلة .

ولكن الضرائب غير المباشرة ، تفقد هذه الميزة فى مرحلة الكساد والانكماش الاقتصـــادى ، حيث ينخفض فيها الإنتاج والاستهلاك والأثمان ، ويقل تداول الثروة ، ممـــا يؤدى إلى انهيار حصيلتها الضريبية فيها . وبالتالى يكون لجوء الحكومات إلى الضــــرائب المباشرة فى هذه المرحلة أفضل ، وذلك لأن الأوضاع التى تفرض عليها الضــــرائب المباشرة كالدخول مثلاً ، وإن كانت تتعرض للانخفاض أثناء الأزمة ، إلا أن انخفاضـــها يحـــدث بمعدل أقل بكثير من معدل انخفاض الأثمان التى تفرض من خلالها الضرائب غير المباشرة .

ثانياً – مدى قدرة الدولة على زيادة حصيلة الضرائب :

تـــتوقف قـــدرة الدولة على زيادة حصيلة الضرائب ، على المقدرة التكليفية للاقتصـــاد القومـــى ، أى على قدرته على تحمل الأعباء الضريبية وشبه الضريبية . وتتوقف المقدرة التكليفية القومية على محددات ثلاث هى :

أ- حجم الدخل القومى :

تقـــترن المقـــدرة التكليفـــية القومـــية ، أى قدرة الدولة على الحصول على الضرائب ، بمستوى الدخل القومى ، فترتفع بارتفاعه وتنخفض بانخفاضه .

ب- قيمة النقود :

يخـــتلف أثر الضرائب على قيمة النقود باختلاف أنواعها . ففى الوقت الذى تـــؤدى فـــيه الضرائب المباشرة إلى خفض الدخول النقدية وبالتالى الأثمان ، مما من شـــأنه أن يـــرفع مـــن قـــيمة النقود .. فإن الضرائب غير المباشرة تعمل على رفع الأثمـــان، وتـــؤدى بالتالى إلى خفض قيمة النقود . وكلا الأثرين يقود إلى وقوع آثار اقتصادية واجتماعية واسعة .



جـ- الاعتبارات السياسية والاجتماعية :

وتتوقف الاعتبارات السياسية والاجتماعية على الآتى :

١- طبيعة النظام السياسى :

ففـى النظم الاشتراكية تزيد المقدرة التكليفية القومية ، إذ تستطيع الدولة أن توسـع مـن إيراداتها الضريبية ، وتقلل من الدخول التى تتركها فى أيدى الأفراد ، لأنها تضطلع بمسئوليات تحقيق الإشباع العام ، وما يتطلبه من قيامها بالدور الرئيسى فى مجال الاستثمار والخدمات العامة .

أما فى النظم الرأسمالية ، فتنخفض المقدرة التكليفية القومية ، لأن الدولة غالباً ما تقتصر على القيام بالدور الحراسى ، وبأداء بعض الخدمات العامة الأساسية. تاركة للأفراد القيام بالدور الرئيسى فى مجال الاستثمار والإنتاج . وهو ما يتطلب أن تضغط إيراداتها العامة خاصة الضريبية ، حتى تترك للأفراد قدراً أكبر من الدخول اللازمة لأدائهم لهذا الدور الاقتصادى المتسع ، ولإشباع حاجاتهم الخاصة .

٢- كيفية توزيع الدخل القومى :

فـتزيد المقـدرة التكليفـية القومية مع تفاوت توزيع الدخول بين الفئات ، إذ يمكـن للدولة أن تفرض ضرائب تصاعدية مرتفعة على الدخول العالية . وتقل قدرة الدولـة علـى التوسع فى الضرائب مع عدالة توزيع الدخول ، نظراً لانخفاض حجم الدخول الكبيرة التى يمكن فرض ضرائب تصاعدية عليها .

٣- المقدرة التكليفية للممول :

فتـتوقف المقدرة التكليفية القومية على المقدرة التكليفية للممولين ، أى على الحـد الأدنى لمستوى المعيشة اللازم المحافظة عليه ، فلا تمسه الضريبة . وهو من طبـيعة سياسـية واجتماعـية . ففى النظم التى توسع منه لتجعله فى مستوى الكفاية

مـثلاً، تقـل قدرتها على زيادة الضرائب ، وفي النظم التي تضيق منه ، لتجعله في مسـتوى الكفاف مثلاً ، تزيد قدرتها على التوسع في الضرائب . وإن كان هذا العامل يشكل عنصراً جزئياً بالقياس إلى أثر كل من العنصرين الآخرين .

ولا تـتوقف آثـار الضـرائب علـى تلك الآثار المالية فحسب ، إذ أن لها انعكاساتها الإنتاجية ، على النحو الذي يتضح من المطلب التالي .

المطلب الثاني

الآثار الإنتاجية للضرائب

تـتوجه دراسة الآثار الإنتاجية للضرائب نحو البحث عن مدى تأثيرها على الناتج القومي . وهي تؤثر فيه عن طريق تأثيرها على هيكل الطلب الفعلي (أو هيكل الإنفاق القومي) الاستهلاكي والاستثماري . الذي يعتمد عليه (المنتجون) في تحديد (مسـتوى التشغيل) و (مستوى الإنتاج) المساوي له ، والمحقق لأكبر ربح ممكن لهـم ، الذي هو بالنسبة للمنتج المسلم أكبر إيراد اجتماعي ممكن ، تلتقي فيه مصلحة المنتج مع مصلحة الجماعة .

مـن خـلال تأثير الضرائب على هيكل الإنفاق القومي ، يمكن للحكومة أن تسـتخدم الضـرائب فـي التخفـيف من حدة التقلبات الاقتصادية ، التي تحدث عبر مـراحل الدورة الاقتصادية . لذلك فسيتم بحث هذه الآثار الإنتاجية الثلاثة في فروع ثلاثة على النحو التالي :-

الفرع الأول : الآثار الاستثمارية للضرائب .

الفرع الثاني : الآثار الاستهلاكية للضرائب .

الفرع الثالث : أثر الضرائب في التخفيف من حدة التقلبات الاقتصادية .



الفرع الأول
الآثار الاستثمارية للضرائب

تؤثـر الضرائب – بشكل مباشر – على الإنتاج ، من خلال تأثيرها على (الميل للاستثمار) باعتباره المتغير الأساسى الذى يحدد حجم التشغيل والدخل القومى. ويزيد ميل المنتجين للاستثمار مع زيادة معدلات أرباحهم ، وينخفض بانخفاضها .

وتلعـب الضـرائب المباشرة الدور المباشر فى التأثير السلبى أو الإيجابى على أربـاح المنتجين وبالتالى على الإنتاج . ويتوقف ذلك على الفرص التى تتيحها للمنتجين فى تعويض إقتطاعاتها ، سواء على مستوى الإنتاج أو على مستوى الأثمان.

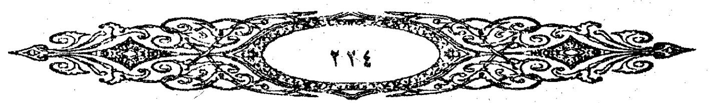
(أ) فعلى مستوى الإنتاج :

فإن مجرد فرض الضرائب المباشرة على الدخول ، من شأنه أن يخفض من أربـاح المنتجيـن ، ممـا يجعلهـم يتجهون نحو (زيادة) معدل إنتاجهم لتعويض اقتطاعاتها ، (فيما يسمى بالضريبة الحافزة) .

ولكـن فرضها بأسعار تصاعدية ومرتفعة ، يقلل من الحافز لديهم على زيادة إنـتاجهم ، إلا بالقدر الذى يحافظ لهم على مستوى معيشتهم ووضعهم الاجتماعى قبل فـرض الضـريبة ، ويؤدى استمرار ذلك إلى خروج المشروعات الحدية من دائرة النشاط الإنتاجى فى المدة الطويلة ، ويمنع من دخول مشروعات جديدة فيها .

كما أن فرض الضرائب المباشرة بأسعار مرتفعة يجعلها تصيب شرائح الدخل العليا، الـتى تخصـص عادة للادخار ، مما يؤثر سلبياً على حجم الادخار الممول الرئيسى للاستثمار .





(ب) وبالنسبة لنفقة الإنتاج :

فــإن الضرائب المباشرة ترتفع من نفقة الإنتاج ، مما يخفض من حجم الأرباح . لذلــك يحاول المنتجون تعويض هذا النقص ، برفع أثمان منتجاتهم ، وهو ما يتوقف على شــكل الســوق ، ومــدى مــرونة الطلب على منتجاتهم . فتنعدم فرص رفعهم لأثمان منــتجاتهم في سوق المنافسة الكاملة ، لأن الثمن تحدده قوى السوق فيها، وتقل من تلك الفــرص فــى سوق منافسة أو المنافسة الاحتكارية ، لأن سيطرة المنتجين عليها سيطرة نسبية . وتقل فى سوق الاحتكار لارتفاع قدرة المحتكرين على السيطرة عليها.

وتحقــق تلك النتيجة فى السوقين الأخيرين ، يتوقف على مدى مرونة الطلب علــى منــتجاتهم علــى الاستجابة لتلك الزيادة . فمع الطلب غير المرن يمكنهم رفع أثمــان منــتجاتهم بزيادة الضريبة ، وتعويض نقص أرباحهم . والعكس بالعكس مع الطلب الأقل مرونة .

جملــة القــول أن تأثــير الضــرائب على الإنتاج يتأتى مباشرة عن طريق الضــرائب المباشرة ، بتأثيرها على كل من الميل للاستثمار وحجم الادخار ، الممول الرئيســى للاســتثمار . ويمكــن للدولة أن تستخدم الضرائب فى التأثير على هيكل الاســتثمارات ، وتوجــيهها الوجهة التى تتمشى وسياستها الاقتصادية العامة . وذلك بــتقريرها معاملــة ضــريبية أخف للفروع (أو الأنشطة) الإنتاجية التى تشجعها ، ومعاملــة ضــريبية أشد للفروع (أو الأنشطة) الإنتاجية التى لا ترغبها ، فتتوسع الأنشطة الأولى ، وتتقلص الأنشطة الثانية .

⚘ ⚘ ⚘

ولكــن تأثير الضرائب على الإنتاج ، لا يتأتى بشكل مباشر فحسب ، ولكنها تؤثــر فــيه بشــكل غير مباشر من خلال آثارها على الاستهلاك ، على النحو الذى يتضح من موضوع الفرع التالى .

الفرع الثانى
الآثار الاستهلاكية للضرائب

يتوقف الطلب على الاستهلاك على عاملين هما : حجم الدخل الصافى ، والميل للاستهلاك . ويتبين أثر الضرائب على الاستهلاك ، عن طريق دراسة أثرها على هذين العاملين ، على إفتراض ثبات الآثار التعويضية التى يمكن أن تلعبها آثار الإنفاق العام الاستهلاكية .

(أ) أثر الضرائب فى حجم الدخل :

وفقاً للتحليل الكينزى ، فإن عامل الدخل يعد هو المتغير الأساسى الذى يحدد الاستهلاك فى المدة القصيرة . و (الضرائب المباشرة) تنقص – كقاعدة عامة – باستقطاعاتها من حجم (الدخول النقدية) ، مما يخفض من الإنفاق الخاص على الاستهلاك . بيد أن نسبة هذا الانخفاض تكون كبيرة إذا ما مست الضريبة الدخول المنخفضة ، حيث يخصص جزء كبر منها للاستهلاك . بينما تنخفض هذه النسبة إذا مست الضريبة الدخول المرتفعة ، لأنها يتم تخصيص جزء صغير منها للاستهلاك .

أما (الضرائب غير المباشرة) فعن طريق رفعها للأثمان ، فإنها تنقص –كقاعدة عامة– من (الدخول الحقيقية) ، وتؤدى بالتالى إلى تخفيض الاستهلاك العينى ، وذلك على فرض ثبات المبلغ النقدى المخصص للاستهلاك .

(ب) أثر الضرائب فى الميل للاستهلاك :

انتهى التحليل الكينزى إلى ثبات عامل الميل للاستهلاك فى المدة القصيرة ، عند مستوى مؤداه ، ارتفاع الميل للاستهلاك لدى أصحاب الدخول المنخفضة ، وانخفاضه لدى ذوى الدخول المرتفعة . وعلى ذلك فإن معرفة الأثر الاستهلاكى

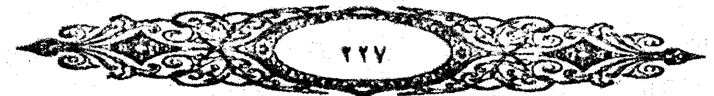


للضـــرائب ، يتوقف على تقدير ما إذا كانت تصيب الدخول المرتفعة أم المنخفضة . وفى هذا الصدد يفرق بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة .

أمـــا الضــــرائب غير المباشرة ، فتلعب دوراً رئيسياً فى التأثير على الحجم الكلى للاستهلاك ، لأنها تفرض على الإنفاق الإنتاجي والاستهلاكى ، وغالباً ما ينجح المنـــتجون والتجار فى إلقاء عبئها على المستهلكين ، عن طريق تحميلها على أثمان المنتجات من السلع والخدمات . ومعلوم أن الفئات الأكثر استهلاكاً ، وهى فئات ذوى الدخول المحدودة ، التى يرتفع معدل استهلاكها .

ولكـــن معـــدل تخفيضها للاستهلاك ، يتوقف على درجة مرونة الطلب على السلع والخدمات المفروضة على إنتاجها أو استهلاكها ، وعلى نوعها وعما إذا كانت سلعاً أو خدمات ضرورية أم كمالية .. إذ يرتفع معدل تخفيضها للاستهلاك مع السلع والخدمـــات الكمالـــية عـــنه بالنسبة للضرورية ، لارتفاع درجة مرونة الطلب على الأولى عنه بالنسبة للثانية .

أمـــا (الضـــرائب المباشـــرة) سواء فرضت على رؤوس الأموال كضريبة الـــتركات ، أم فرضـــت على الدخول الرأسمالية من فوائد وريع وأرباح فإنها تعمل على إعادة توزيع الدخل القومى بين مكونيه الاستهلاكى والادخارى . فارتفاع أسعار هذه الضرائب الرأسمالية ، يخفض من ميل المستثمرين نحو الاستثمار ، وبالتالى من مـــيلهم نحو الادخار ، باعتباره الممول الأساسى للاستثمار . مما يؤدى إلى انخفاض المبالغ المخصصة للادخار ، وارتفاع المبالغ المخصصة للاستهلاك ، وبالتالى زيادة الميل للاستهلاك .



والعكـس بـالعكس ، فإن انخفاض أسعار الضرائب الرأسمالية ، يؤدى إلى زيادة الميل للادخار ، وانخفاض الميل للاستهلاك .

***

ولا شـك أن لتلك الآثار الاستثمارية والاستهلاكية للضرائب ، انعكاساتها فى مواجهـة التقلبات الاقتصادية الانكماشية أو التوسعية ، وهو ما قد تكفلت بتوضيحها سطور الفرع التالى .

الفرع الثالث
أثر الضرائب فى التخفيف من حدة التقلبات الاقتصادية

تمر اقتصاداتُ الدول بتقلبات اقتصادية تحدثها الدورة الاقتصادية ، من أزمة وكساد وما يصاحبها من آثار انكماشية ، ومن انتعاش ورخاء وما يعاصرها من آثار تضـخمية . فهل يمكن للضريبة أن يخفف من آثار هذه التقلبات ؟ الحقيقة أن الفكر المـالى يقـر بهـذا الدور للضريبة ، بيد أن مذاهبه اختلفت فى كيفية قيامها بذلك ، أتحدثه (آلياً) دون تدخل من الدولة ، أم (إرادياً) بتدخل منها ؟ :

فالتقليديون الجدد : رفضوا تدخل الدولة بسياستها المالية ، ومنها الضريبة لإحداث ذلك . ووجهة نظرهم تتركز حول أن ميزانية الدولة ، تتضمن أدوات (تثبيت آلـية) ، كفيلة بأن تخفف ذاتياً من حدة آثار هذه التقلبات الاقتصادية .وتعد الضريبة أحد هذه المثبتات الآلية ، لما تتمتع به من حساسية فى مواجهة التقلبات الاقتصادية .

ففـى فترات (الانتعاش) التى تتزايد فيها الدخول ، فيزيد الطلب الكلى على العرض الكلى للسلع والخدمات ، فترتفع الأسعار ، وما يترتب عليه من آثار تضخمية، فإن حصيلة الضرائب التصاعدية تتزايد بمعدل أكبر من معدل تزايد الدخول ، فتمتص

جزءاً من الدخل ، مما يقلل من حجم الإنفاق ، ويؤدى إلى نقص الطلب الكلى (خاصة الاستهلاكى) ، ليتوازن مع العرض الكلى ، وتخف حدة التضخم .

وفى فترات (الكساد) التى يزيد فيها العرض الكلى على الطلب الكلى ، وما يحدثــه ذلك من آثار انكماشية ، تقل من حصيلة الضرائب التصاعدية ، بمعدل أكبر مــن معــدل انخفــاض الدخول ، مما يؤدى إلى زيادة الإنفاق وبالتالى الطلب الكلى ليتوازن مع العرض الكلى للسلع والخدمات ، وتخف حدة الانكماش .

أمــا الكيــنزيون الجــدد : فقــد أقروا بضرورة تدخل الدولة ، بسياستها الاقتصــادية لإجــراء (تثبيــت إرادى) ، لتقلــبات الــدورة الاقتصادية التضخمية والانكماشــية . حيــث يمكن استخدام الضرائب للقيام (بدور تعويضى) . لما تحدثه التقلبات الاقتصادية من آثار سلبية .

ففــى فــترات (الانــتعاش) وآثارها التضخمية ، يمكن للدولة أن تزيد من أســعار ونطــاق الضــرائب ، لإنقاص القوة الشرائية لدى الأفراد ، فينخفض الطلب الكلــى، حــتى يــتم ســد الفجوة التضخمية الواقعة بينه وبين العرض الكلى ، وتقل الأسعار وتخف حدة التضخم .

وفــى فترات (الكساد) ، وآثارها الانكماشية ، يقع العكس ، حيث تنخفض أســعار الضــرائب ، وتضــيق نطاقها ، فترتفع القدرة الشرائية لدى الأفراد ، ويزيد الطلــب الكلــى ، ليــتوازن مــع العرض الكلى للسلع والخدمات ، ويتم سد الفجوة الانكماشية التى أدت إلى كساد السلع وانخفاض الأسعار .

والواقــع أن (الدور الآلى) للضريبة ليس كافياً وحده لمواجهة الآثار السلبية لتقلــبات الاقتصادية ، إذ لو كان كافياً لمنع من وقوعها ، ولقام ذاتياً بعلاجها .. مما

يقتضـــى التســـليم بضرورة التدخل الإرادى للحكومة بسياستها الاقتصادية الضريبية لمواجهـــة تلك الآثار ، مع التسليم عند وضع السياسة الضريبية ، بالقدر المتوقع الذى يمكن أن يلعبه دورها الآلى ....

ولا تقتصر آثار الضرائب على تلك الآثار الإنتاجية السالف ذكرها فحسب ، إذ أن لها آثار توزيعية على ما يتبين من خلال المطلب التالى .

المطلب الثالث
الآثار التوزيعية للضرائب

تعـد الضرائب من أهم الأدوات المالية ، التى يمكن استخدامها لتحقيق العدل الاجتماعى . بيد أنها على عكس الإنفاق العام ، لا تتدخل فى التوزيع الأولى للدخول بشـكل مباشـر ، إذ يقتصـر على إجراء تعديلات على ذلك التوزيع الأولى ، معيدة توزيعه بين متلقيه من عناصر إنتاجية وفئات اجتماعية .

وقـياس تلـك الآثــار التوزيعـية ، يتطلب – وفقاً لمنهج بارنا وبريست – الموازنــة بين ما يتحمله الفرد من أعباء ضريبية ، وما يحصل عليه من منافع نفقات عامــة . فــإذا تجاوزت منافعه أعباءه ، فتكون إعادة التوزيع قد تمت فى صالحه ، والعكس بالعكس .

ولكن قياساً كهذا يتطلب لإجرائه ، دراسة أثر الإنفاق العام والضرائب معاً . وحيث أنه قد سبق فى الباب السابق ، معرفة من يستفيد من (منافع) النفقات العامة. لـذا فسـيجرى هـنا تحديد من يتحمل عبء الضرائب ، وذلك بالتفريق بين كل من الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة ، وذلك للتوصل إلى آثارهما التوزيعية.

(أ) أثر الضرائب المباشرة فى إعادة توزيع الدخل القومى :

علـى فـرض أن الضرائب المباشرة على الدخول والثروات ، يستقر عبؤها -بحسب الأصل- على المكلفين قانوناً بأدائها . لذا فإنها تعيد توزيع الدخل القومي في غير صالح دافعيها من المنتجين ، بالقدر الذي تنقصه من دخولهم النقدية .

وحتى تحدث الضرائب المباشرة هذا الأثر ، فإنها ينبغي أن تفرض بأسعار (تصاعدية) وليست نسبية . إذ أن فرضها بسعر نسبي ، يثقل من عبئها على ذوي الدخول والثروات المنخفضة ، ويزيد من هوة التفاوت في التوزيع بينهم وبين أصحاب الدخول والثروات المرتفعة . بينما إذا ما فرضت بسعر تصاعدي ، كان عبؤها على أصحاب الدخول والثروات الكبيرة أكبر ، وأدى إلى إعادة توزيع الدخول والثروات في غير صالحهم .

ولكن ذلك يقتضي عدم التغالي في معدلات أسعارها التصاعدية ، حتى لا يضعف ن الدافع على الاستثمار لدى دافعيها من المنتجين . مما يؤدي إلى إنقاص الاستثمار الخاص ، وبالتالي من مستوى التشغيل ، بدرجة تتجاوز ما تحدثه تلك الضرائب ، من أثر على مستوى التشغيل ، بسبب زيادتها من الاستهلاك ، حينما تنقص دخول دافعيها ، من ذوي الميل المنخفض للاستهلاك ، وتزيد من دخول متلقيها من ذوي الميل المرتفع للاستهلاك إذا ما أنفقت عليهم .

(ب) أثر الضرائب غير المباشرة في إعادة توزيع الدخل القومي :

ترفع الضرائب غير المباشرة ، من أثمان المنتجات التي تفرض عليها ، ونظراً لأن محدودي الدخل هم من الفئات الأكثر ميلاً للاستهلاك ، لذا فإنهم يتحملون عبئاً ضريبياً أكبر من غيرهم ، لأنهم يخصصون جزءاً كبيراً من دخولهم للاستهلاك. وبالتالي فإن الضرائب غير مباشرة تؤدي إلى إعادة توزيع الدخل القومي في غير صالحهم .

ولكـــن ذلك يتوقف على ما إذا كانت الضرائب غير المباشرة ، تفرضه على أســـاس نوعـــى أم قـــيمى . فإذا فرضت على أساس (نوعى) فانصبت على السلع (الكمالـــية) التى يستهلكها أكثر الفئات الغنية ، فإنهم يتحملون عبأها ، وتؤدى بالتالى إلـــى إعـــادة توزيـــع الدخول فى غير صالحهم . بينما إذا فرضت أكثر على السلع (الضرورية) ، كما هو الحال فى الدول النامية ، تحمل عبأها محدودو الدخل ، وأدت إلى مزيد من عدم العدالة الاجتماعية .

أمـــا إذا فرضت على أساس (قيمى) ، فزادت أسعارها على السلع الغالية ، الـــتى يستهلكها الأغنياء ، عنه بالنسبة للسلع الرخيصة التى يستهلكها أكثر الفقراء ، أدت إلى تخفيف حدة التفاوت حيث يتحمل عبأها أكثر الأغنياء .

وعلـــى ذلـــك تـــؤدى الضرائب إلى تضييق هوة التفاوت فى توزيع الدخول والـــثروات بيـــن الفـــئات ، فى الأنظمة الضريبية التى يغلب على هيكلها الضرائب المباشـــرة التصـــاعدية ، عـــنه بالنسبة لتلك الأنظمة التى تتوسع فى الضرائب غير المباشرة ، كما هو الحال مع الدول النامية .

✽ ✽ ✽

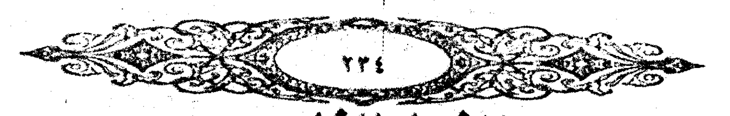
بذلـــك يكون الحديث عن نظرية الضريبة قد وصل إلى منتهاه ، لننتقل فى إطار الفصل التالى ، للتعرف على خامس الإيرادات العامة المتمثل فى القروض العامة .

(مراجع مختاره)

- د. أحمـــد جـــامع ، علم المالية العامة القاهرة ، مكتبة سيد عبد الله وهبة ، ١٩٦٥ ص ١٠٥ .
- د. حامد دراز ، مبادئ الاقتصاد العام ، الإسكندرية بدون ناشر ١٩٨٦ ص٧٥ .
- د. رفعت المحجوب ، المالية العامة ، القاهرة ، دار النهضة العربية ١٩٧٥ ص١٨٩ .
- د. عاطف صدقي ، مبادئ المالية العامة ، القاهرة ، دار النهضة العربية ، ١٩٧٢ .
- د. عـبد المعطـى السيد البهواش ، اقتصاديات المالية العامة ، بدون ناشر أو مكان نشر ١٩٨٦ ص١٩٤ .
- د. عـبد الكـريم صادق بركات ، د. حامد عبد المجيد دراز ، مبادئ الاقتصاد العام جـ١ نظـرية المالـية العامة ، الإسكندرية ، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ، ١٩٨٤ ص٣٤٧ .
- د. محمد حلمي مراد ، مالية الدولة ، القاهرة ، مطبعة نهضة مصر ، ١٩٦١ ص١٤٥.
- د. وجـدى محمود حسين ، المالية الحكومية والاقتصاد العام ، بلا مكان نشر أو ناشر أو تاريخ نشر ص ٨٥ .

- Gaudemet (P.M.) : "Finances Pulliques", Tome ٢, Impôt et emprunt , paris , Edit . Montchrestien , ١٩٨١ .
- Moussa (A.G.E) : "L'Etat et L'inégalité sociale dans le tiers – monde", Thèse pour le Dectorat d'Etat clernont – Ferrand , bévrier , ١٩٨٤ .
- Musgrave (R.) : " The Theory of pullic Finance", New York , ١٩٦٥ .
- Seddon (E) : " Economics of Finance" , The Maad Ehaud Book series , London , ١٩٨٠ .
- Kaldor (N.A.) : " Expenditure Tax" , Unwin University Books , London , ١٩٦٥ .





الفصل الخامس
القروض العامة

قبل الولوج فى الجوانب المالية والإجرائية للقروض العامة ، ينبغى التمهيد لها بالتعرف عليها فى مفهومها ، الذى يفرق بينها وبين غيرها من مصادر الإيرادات العامة كالضرائب .

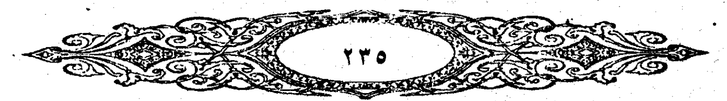
مفهوم القرض العام :

يعرف القرض العام بأنه " مبلغ نقدى تستدينه الدولة أو أحد أشخاصها العامة، من مدخرات الغير ، متعهدة برده وفائدته خلال مدة معينة " . وواضح من هذا التعريف أن القرض العام يتكون من عناصر معينة هى عناصر : النقدية ، والمديونية ، والمقابل ، فضلاً عن عناصر الاختيار والتأمين والتخصيص وذلك بحسب الأصل .

فرق ما بين القرض العام والضريبة :

بمقارنة مفهوم القرض العام والضريبة كمصدرين من مصادر الإيرادات العامة ، يتضح أنهما يلتقيان فى عناصر ، ويتغايران فى أخرى . فهما يتشابهان فى (عنصر النقدية) فكلاهما يصدر بقانون ، ويدفع نقداً ، وعبؤهما يتحمله الأفراد .

ولكنهما يختلفان : فى (عنصر الإلزام) فالضريبة تفرض جبراً ، أما القرض العام فالأصل أن يستوفى اختيارياً . وفى (عنصر المديونية) فالضريبة لا ترد ، بينما يعد القرض العام دين فى ذمة الدولة ينبغى رده فى ميعاده . (وفى عنصر التأقيت) فالضريبة مورد دائم ومتجدد للدولة ، أما القرض العام فمورد مؤقت ينتهى بانتهاء مدته ، وفى (عنصر المقابل) فلا مقابل مباشر وحال فى الضريبة ، بينما لا يدفع القرض بحسب الأصل إلا مقابل فائدة يستحقها المقرض سنوياً أو فى نهاية المدة . وفى (عنصر التخصص) فالأصل فى القرض العام أن



يخصـــص لغــرض معيــن يحـــدده قانون إصداره ، أما الضريبة فالأصل فيها عدم تخصيصها لغرض معين .

ويلاحـــظ أن هوة الاختلاف بين القرض العام والضريبة ، قد ضاقت حديثاً ، فأحـــياناً ما يؤخذ القرض العام جبراً ، وبلا مقابل ، ولا يرد ، ولا يخصص لغرض معين ، كقروض حالات الأزمات والحروب والكوارث الطبيعية .

ولعـــل وضـــوح مفهـــوم القروض العامة على الوجه السابق ، يكون قد مهد للـــتعرف علـــيها فـــى تنظيمها الفنى وآثارها الاقتصادية وهى ما قد تم إفراد مبحثين لدراستها على التوالى :

المبحث الأول – التنظيم الفنى للقروض العامة .

المبحث الثانى – الآثار الاقتصادية للقروض العامة .



المبحث الأول

التنظيم الفنى للقروض العامة

يضم التنظيم الفنى للقروض العامة : أنواعها ، وكيفية إصدارها وطرق انقضائها ، ونبينها فى مطالب ثلاثة على الترتيب :

المطلب الأول : أنواع القروض العامة .

المطلب الثانى : إصدار القروض العامة .

المطلب الثالث : انقضاء القروض العامة .



المطلب الأول
أنواع القروض العامة

تتنوع القروض العامة ، بحسب مصدرها ، ومدى الزامها ومدتها ، إلى الأنواع التالية :

(أ) القروض الداخلية والقروض الخارجية :

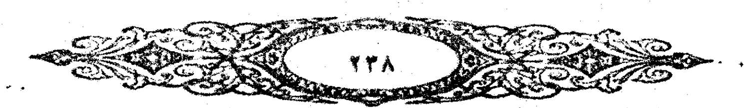
(فالقرض الداخلى) هو الذى يكون مصدره السوق الوطنية ، ويجرى تغطيته من المدخرات الوطنية للمقيمين بالدولة ، أيا كانت جنسيتهم ، وطنيون كانوا أم أجانب ، وأيا كانت شخصيتهم ، طبيعيون كانوا أم اعتباريون .

(أما القرض الخارجى) فهو الذى يكون مصدره السوق الأجنبية ، ويتم تغطيته من المدخرات الأجنبية لغير المقيمين بالدولة ، أيا كانت جنسيتهم أو شخصيتهم ، أفراداً كانوا أم دولاً أو هيئات أجنبية أو دولية كهيئات النقد الدولية .

وعلى ذلك فإنه يترتب على القرض الداخلى مباشرة ، إنتقال الثروة داخلياً ، بينما يترتب على إصدار القرض الخارجى إنتقال الثروة من الخارج إلى الداخل ، ثم يؤدى سداده وفوائده إلى انتقال الثروة من الداخل إلى الخارج . وقد يتحول القرض الخارجى إلى داخلى ، إذا اشترى الوطنيون سنداته من الأجانب . بينما يتحول القرض الداخلى إلى خارجى إذا اشترى الأجانب سنداته من الوطنيين .

(ب) القروض الاختيارية والقروض الإجبارية :

تنقسم القروض العامة من حيث مدى إلزامها ، إلى قروض اختيارية وأخرى إجبارية فالأصل أن القروض العامة تكون اختيارية . ويكون القرض العام (اختيارياً)



إذا مـــا قامت الدول – وفقاً لقانونها – بتحديد شروط الاكتتاب فى القرض ، ثم تركت للمقرضين حرية الاختيار بين الاكتتاب فيه من عدمه .

أمـــا فى القرض العام (الإجبارى) فتعمل الدولة على استصدار قانون يلزم من توافــرت فــيهم شــروط الاقتراض ، بالاكتتاب فى سندات القرض العام . وأحياناً ما لا يكــون الإجــبار (ظاهراً) هكذا وإنما يكون (مستمراً) ، حين تقوم بتأخير سداد ديونها كلهــا أو جــزء مــنها لأجل معين . كما فى تجميدها لجزء من أجور عامليها لمواجهة ظــروف استثنائية ، ثم تقوم بردها لهم بعدها . وكما فى حالة تحويلها للقرض الاختيارى من قرض قصير الأجل إلى قرض طويل الأجل . وكذا فى حالة سدادها لتعويضات من أممــت أموالهم فى صورة سندات حكومية تستحق الدفع على دفعات خلال مدد معينة . وغالــباً مــا لا تلجــأ الدولة إلى القروض الإجبارية إلا فى حالات الضرورة كحرب أو كارثــة طبيعــية أو أزمــة اقتصــادية حادة . كما لا يتصور توافر القروض الإجبارية خارجياً إلى فى حالة احتلال دولة لأخرى ، وإلا مثل تعدياً على سيادة الدول الأخرى .

(جـــ) القروض المؤبدة والقروض المؤقتة :

تنقسم القروض العامة من حيث مدة سدادها إلى قروض مؤبدة وأخرى مؤقته . ويعنى (القرض المؤبد) ذلك القرض الذى لم يتحدد فيه مقدماً أجل الوفاء به ، مع الــتزام الدولــة المقترضــة بدفع فوائده الدورية لحين تحديدها لميعاد سداده . فيتمثل عنصر التأبيد فيه فى أن الدولة المقرضة هى التى تملك وحدها تحديد تاريخ سداده . ومــع ذلــك يؤخــذ عليه أنه يؤدى إلى تراكم أعباء الدين العام على الدولة ، وزيادة فوائده كلما طالت مدة سداده .

أما (القرض المؤقت) فهو قرض يتحدد فيه مقدماً أجل الوفاء به وبفوائده . وتنقسم القروض المؤقته من حيث مدد سدادها إلى قروض قصيرة ومتوسطة وطويلة

الأجـل . ولقد اختلف الكتاب فى تحديد المدد الفاصلة بين هذه الأنواع الثلاثة . وإن كـان أوسطها هو الذى يحدد (القرض القصير الأجل) بأنه الذى لا تزيد مدة سداده عـن سنة . ويصدر لسد عجز نقدى (أو مالى) فى ميزانية الدولة طرأ خلال العام، ولذلـك يسمى بالعجز الموسمى . ويتخذ شكل أذون إسمية على الخزانة العامة للدولة ، يـتم إصدارها لسد هذا العجز لحين تغطيته من حصيلة الضرائب ، أو من قروض متوسطة أو طويلة الأجل ، تسمح ظروف سوق المال بإصدارها .

أمـا (القـرض المتوسط الأجل) فهو الذى تتراوح مدة سداده بين أكثر من عـام إلـى عشـرة أعوام . ويصدر لتغطية عجز غير موسمى فى ميزانية الدولة ، يصـعب تغطيـته من الإيرادات العامة العادية . (والقرض الطويل الأجل) فتتطلب مـدة سداده أكثر من عشرة أعوام ، ويصدر لمواجهة عجز كبير فى الموارد المالية للدولـة ، سـببته الحـروب أو الكـوارث أو التقلبات الاقتصادية الحادة ، أو لتمويل مشروعات خطط التنمية الخمسية أو العشرية .

ويفضـل الأفراد الاكتتاب فى القروض قصيرة الأجل عن المتوسطة وطويلة الأجـل ، لطـول أجل الوفاء بهما مما يعرضهم لمخاطر الاضطراب النقدى المتوقع حدوثه خلالهما . لذلك يسمى دين القروض القصيرة الأجل بالدين السائد أو العائم أو الطـافى ، لقصـر مدته وضمان الأفراد استيفائهم لأموالهم خلالها ، بينما يسمى دين القروض متوسطة وطويلة الأجل بالدين المثبت ، لطول مدته .

⚘ ⚘ ⚘

وبعـد الـتعرف علـى أنـواع القروض العامة الداخلية والخارجية ، والاختيارية والإجبارية ، والمؤبدة والمؤقته ، يتم التعرف على كيفية إصدارها من خلال المطلب التالى.

المطلب الثانى



لا يصدر القرض العام – عادة – إلا بقانون أو بناء على قانون ، مما يستلزم موافقة المجلس البرلمانى (أو التشريعى)على إصداره . وهو ما قد قررته كثير من دساتير الدول ، ومنها الدستور المصرى لسنة ١٩٧١ الذى نص فى المادة ١٢١ منه على أنه : " لا يجوز للسلطة التنفيذية عقد قروض أو الارتباط بمشروع يترتب عليه إنفاق مبالغ من خزانة الدولة فى فترة مقبلة إلا بموافقة مجلس الشعب " . ويحدد قانون إصدار القرض : قيمته ومدة وشكل وطرق ومزايا الاكتتاب فيه . وهى ما نوضحها تباعاً .

(أ) قيمة القرض (ومدة الاكتتاب فيه) :

تنقسم القروض من حيث تحديد قيمتها ومدة الاكتتاب فيها إلى نوعين :

الأول – قرض محدد القيمة : وفيه يتحدد مبلغ القرض مقدماً ومدة الاكتتاب فيه ، دون تعيين مدة لذلك . بحيث لا يغلق باب الاكتتاب فيه إلا عند بلوغ مبلغ القرض ، أو عند تبين عدم وجود جدوى من الانتظار لبلوغه . وفى الحالات التى تتجاوز فيها قيمة الاكتتاب عن قيمة القرض المحدد سلفاً ، تنقص الدولة نصيب كل مكتتب مما اكتتبه من سندات ، بنسبة الزيادة التى حدثت فى قيمة الاكتتابات الكلية . فإذا غطت السندات المكتتبة مبلغ القرض مرتين مثلاً ، تم إنقاص نصيب كل مكتتب من السندات إلى نصف المبلغ الذى اكتتب لإقراضه للدولة .

الثانى – قرض غير محدد القيمة : وفيه لا يتحدد مبلغ القرض مقدماً ، ولكن مدة الاكتتاب فيه هى التى تحدد سلفاً ، بحيث ينتهى الاكتتاب فيه بنهاية هذه المدة ، فعندها فقط تعرف قيمة القرض . وعادة ما تلجأ الدولة إلى عدم تحديد مبلغ القرض مقدماً ، بسبب صعوبة تقديره سلفاً ، كما فى الحالة التى ترغب فيها امتصاص جزء من القوة الشرائية للأفراد للتخفيف من آثار التضخم دون أن تستطيع تقدير هذا

الجـــزء مقدمـــاً . وقد يكون السبب هو لتجنب اهتزاز الثقة فى مركزها المالى إذا ما حددت مقدار القرض ، وانتهت مدة الاكتتاب فيه دون بلوغه .

(ب) شكل الاكتتاب :

فـــيما عـــدا الحالـــة التى يكون فيها القرض بين الدول أو الهيئات الدولية أو البنوك، والتى يتخذ فيها القرض (شكل السلفيات) أو (تسهيلات مالية) تقدمها تلك الجهـــات للدولة المقترضه . فإن الاكتتاب فى القرض العام يكون عن طريق (سندات حكومية) تطرحها الدولة للاكتتاب فيها . وتتخذ هذه السندات أشكالاً ثلاثة هى :

١- سندات اسمية : وهى سندات تحمل اسم مالكها ، ولا يجوز تداولها إلا بعد تغيير بياناتها فى السجل المقيدة فيه ، كما لا تدفع فوائدها إلا لمالكها .

٢- ســـندات لحاملها : وهى سندات لا تحمل اسم مالكها ، ويجوز تداولها بالتسليم . وتدفـــع فوائدها لحائزها بمجرد تسليمه (لكوبوناتها) . وبالتالى فإنها تخضع لقاعدة الحيازة فى المنقول سند الملكية .

٣- ســـندات مخـــتلطة : وهى سندات تحمل اسم مالكها ، ولا تنتقل ملكيتها للغير إلا بعـــد تغيـــير بـــياناتها فى السجل المخصص لذلك كالسندات الاسمية .. ولكنها تشبه السندات لحاملها ، فى أن فوائدها تدفع لحائز (كوبوناتها) بمجرد تسليمه لها .

(جـ) طرق الاكتتاب :

تتردد طرق الاكتتاب فى سندات القروض بين ثلاثة طرق هى :

١- الاكتتاب العام :

وفــيه تطرح الدولة السندات لبيعها للجمهور مباشرة بلا واسطة ، وذلك عن طــريق نوافذهــا الحكومية ، كالخزانة العامة ، أو المصرف المركزى ، بصفته بنك الدولـــة ، وبعض مصالحها الحكومية . وقد تطرح سنداتها للاكتتاب العام عن طريق إجراء مزاد بين المكتتبين حتى تضمن بيعها بأعلى الأسعار .

(وتتمــيز) هذه الطريقة بأنها توفر على الدولة العمولة التى تدفعها للوسطاء مــن البــنوك التجارية مثلاً ، إذا ما أوكلت إليهم إدارة عملية البيع . كما تضمن لها مواقيــتها المباشرة على عملية الاكتتاب ، حتى تمنع استحواذ كبار الرأسماليين على سندات القرض .

ولكن (يعيبها) أنها تعرض الثقة فى مالية الدولة لاهتزاز إذا لم يقبل الأفراد على شراء السندات المطروحة أو أنخفض سعرها فى المزاد عن الحد الأدنى الذى تقبله الدولة. ففــى هاتيــن الحالتين لن يتم تغطية مبلغ القرض المحدد أو المأمول عن طريق الاكتتاب العام ، لذلك تفضل كثير من الدول الاكتتاب المصرفى أو عن طريق البورصة.

٢- الاكتتاب فى البورصة :

وبموجب هذه الطريقة تطرح مباشرة سندات القرض المطلوب ، فى بورصة الأوراق المالــية ، لــتحدد أثمانهــا وفقــاً لقوى العرض والطلب فى سواق الأوراق المالــية. الأمر الذى يتطلب من الدولة عدم طرح سنداتها جملة واحدة فى البورصة، وإنمــا تدريجــياً وإلا انخفضت أسعارها ، وأدى ذلك إلى عدم تغطية مبلغ القرض ، ولعــرض مركزها المالى للاهتزاز . لذلك لا تلجأ الدول إلى هذه الطريقة إلا نادراً ، فى الحالات التى يكون فيها مبلغ القرض صغيراً ، وليس هناك حاجة عاجلة إليه .

٣- الاكتتاب المصرفى :

وفى هذه الطريقة تقوم المصارف التجارية بدور الوسيط بين الدول والمقرضين. وذلـك إما عن طريق إدارتها لعملية طرح السندات لعملائها والجمهور مقابل عمولة ، أو بقـيامها بشـراء مجمـل هذه السندات من الدولة بأقل من سعرها المحدد ، ثم تتولى هى طـرحها للجمهور للاكتتاب فيها ، بحيث يمثل الفرق عمولتها التى تستحقها والتى قد تزيد أو تنخفض بحسب مقدار ما تتعرض له من مخاطر عدم تغطية مبلغ القرض .

وتتسـم هـذه الطريقة بأنها توفر على الدولة مخاطر عدم تغطية مبلغ القرض ، وتعـرض سـمعتها المالية للاهتزاز ، كما أن قيام المصارف بمساندة الدولة فى إصدار هـذه القروض ، يزيد من الثقة فى الائتمان العام على اعتبار أن المصارف تمثل الائتمان الخاص . ولا تشكل عبئاً مالياً على الدولة ، إلا فيما تدفعه المصارف من عمولة .

(د) مزايا الاكتتاب :

إلى جانب إلتزام الدولة برد قيمة السندات إلى المقرضين فى موعد سدادها ، فإنـه مـن بـاب تشجيع الأفراد على الاكتتاب فى القرض العام ، تقوم الدولة بمنح المكتتبين مزايا : مالية ، وضمانية ، وضريبية ، ونبينها تباعاً :

١- المزايا المالية : (فائدة القرض)

لجـذب الأفـراد على الاكتتاب فى سندات القرض العام ، فإن الدولة تحيط السـندات بمزايا مالية متنوعة : كالسماح لهم بدفع قيمة السندات على أقساط ، وكذا مـنحهم حـق استخدامها فى الاكتتاب فى قروض جديدة تعطى مميزات أكثر ، أيضاً مـنحهم شـرط السـند الأولى بالرعاية ، بحيث يتقدم على غيره فى الاكتتاب فيها . وكذلك بيعها السندات لهم بأقل من سعرها الرسمى (سعر التعادل أو سعر التكافؤ)، أو ردهـا إليهم بأزيد من سعرها الرسمى عند حلول أجل الوفاء بها . وقد تتخذ هذه الزيادة شكل مكافأة توزع على كل السندات بالتساوى ، أو على بعضها بالقرعة ، مع فى ذلك من عيب زيادة الأعباء المالية على الدولة .

وتـبقى أهـم المـزايا المالية التى تجذب الأفراد نحو الاكتتاب فى القروض العامة – مع التحفظ على مدى حلها وحرمتها إسلامياً – فيما تعطيه من فوائد دورية (سـنوية أو نصف سنوية مثلاً) طوال مدة القرض . حيث يراعى فى سعرها ألا يقل عـن سـعر الفـائدة الجـارى فى السوق ، وإلا تردد المقرضون فى شراء سندات الحكومة ، وألا يغالى فى زيادته عليه ، حتى لا يشكل عبئاً على خزانة الدولة .

ويخـتلف (سـعر فـائدة القـرض) تبعاً لمدة القرض ، فهو يرتفع بالنسبة لسندات القروض طويلة الأجل، عنه بالنسبة لسندات القروض متوسطة الأجل ، التى تـزيد عـن سنوات القروض قصيرة الأجل . والعبرة فى تحديد سعر فائدة القرض بالنسـبة للمكتتـب وعمـا إذا كان يمثل ميزة مالية له من عدمه ، وهو بسعر الفائدة الحقيقى للسند وليس بسعره الأسمى .

فـإذا مـا حدد (السعر الاسمى) للسند – أى ثمن التعادل والتكافؤ – بثمن (يعـادل) ١٠٠ جنيه ، وبفائدة سنوية ١٠% وقام المكتتب بدفع هذا المبلغ فعلاً ، فهنا يكـون سـعر الفائدة الاسمى للسند ، مساوياً لسعر فائدته الحقيقى ، عند معدل ١٠% الذى يعادل ١٠ جنيهات فى الحالتين .

أمـا إذا دفـع المكتتـب ثمناً أقل من ثمنه الرسمى (أى من ثمن التعادل أو الـتكافؤ) ، كمـا لو دفع فيه ثمناً ٩٠ جنيهاً بدلاً من ١٠٠ج . فسعر الفائدة الاسمى الذى سيأخذه سنوياً هو $\frac{١٠ \times ١٠٠}{١٠٠}$ = ١٠ج يمثل حقيقته نسبة من المبلغ الذى دفعـه فعـلاً مقدارهـا $\frac{١٠ \times ١٠٠}{٩٠}$ = ١١,١% وبالتالى اختلف سعر الفائدة الحقيقى للسند وقدره = ١١,١% عن سعره الاسمى وقدره = ١٠% .

٢– المزايا الضمانية

تقـــرر الدولة بعض الضمانات التى تضمن للمقرضين استردادهم لأصل مبلغ القـــرض وفوائـــده . ومثالها أن تخصص لهم ضماناً عينياً لذلك ، كما لو خصصت نوعـــاً معيناً من إيراداتها لسداد القرض وفوائده ، أو لو عينت هيئة عامة لإدارة دين القرض ، وخصصت لها صندوقاً مالياً لسداده وفوائده .

كذلـــك من الضمانات الهامة ، هى عدم قابلية السندات للحجز عليها سداداً للديون ، وعـــدم قابلية القرض العام للسقوط بالتقادم . وضمان الدولة مبلغ القرض من انخفاض قيمـــته فـــى الفترة بين إصداره وسداده ، بفعل عوامل التضخم ، ويتم ذلك الضمان بربط قـــيمة القرض الحقيقية بتغيرات الناتج القومى ، أو بربط قيمته الحقيقية بارتفاع المستوى العـــام للأثمان ، وذلك بربطها بقيمة (مال عينى) ترتفع بارتفاع المستوى العام للأثمان كالذهـــب . أو بقيمة (عملة أجنبية) ذات مركز قوى يجعلها تتمتع بثبات نسبى فى قيمتها أمام العملات الأخرى (كالدولار الأمريكى واليورو الأوربى) .

٣- المزايا الضريبية :

لجـــذب الأفراد نحو الاكتتاب فى القروض العامة ، فإن الدولة تمنحهم مزايا ضـــريبية ، مـــثل إعفاء السندات أو فوائدها أو هما معاً من كافة الضرائب ، أو من ضرائب معينة كضرائب التداول أو التركات مثلاً – ولكن يؤخذ على هذا الإعفاء أنه يضعف من حصيلة الضرائب ، ويمثل خروجاً على مبدأ المساواة أمام الضرائب .

ومن تلك المزايا الضريبية كذلك ، قبول السندات فى سداد بعض الضرائب . ولكـــن يعيب هذه الميزة ما عاب سابقتها من إضعافها لحصيلة الضرائب ، فضلاً عن أنها تنطوى على استهلاك للقرض قبل حلول أجله . لذلك تحيطها الدول بقيود معينة، كـــأن تشـــترط مـــرور مـــدة معينة على حيازة السند قبل جواز استخدامه فى سداد الضرائب ، أو أن تضع حداً أقصى للدين الضريبى الذى يجوز تسويته بالسندات .

بذلك يكون قد تم التعرف على القروض العامة فى أنواعها وكيفية إصدارها، وبقى أن يتم التوصل إلى كيفية انقضائها .

المطلب الثالث
انقضاء القروض العامة

يشـكل القـرض العام عبئاً مالياً على الخزانة العامة للدولة ، وفى سبيل تخفيف الدولـة لـثقل هـذا العبء ، فإنها تعمل على انقضائه إما (بإنكاره) نهائياً ممتنعة عن سـداده، أو (باسـتهلاكه) موفـية بمبلغه كله ، أو بسلوكها مسلكاً وسطاً بينهما (بتبديل) القـرض بغـيره أقـل فائدة ومزايا منه . ونوضح هذه الطرق الثلاثة لانقضاء القروض العامة ، تبعاً لشدتها على المقرضين ، بداية من إنكارها فتبديلها فاستهلاكها.

(أولاً)
إنكار القرض العام

يعـنى إنكـار القرض العام ، إعلان الدولة امتناعها عن رد أصل القرض العام وسـداد فوائـده للدائنين . وعادة ما يدفع الدولة على الإقدام على هذا الإجراء المحفوف بالمخاطـر الماليـة والاجتماعية والسياسية الداخلية والخارجية ، وقوع مشاكل داخلية أو خارجية خطيرة ، لا تجد أمامها سبيلاً لحلها إلا باتباع هذه الطريقة.

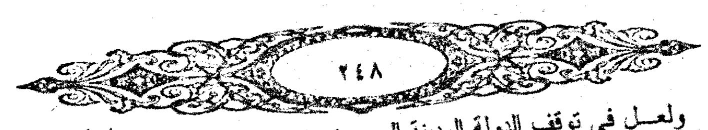
(فداخلياً) قد يقع عجز كبير فى الموارد المالية للدولة يمنعها من الاستمرار فـى سـداد ديونها العامة ، فى مرحلة التنمية الاقتصادية ، فتلجأ إلى إنكار القروض العامة للتخفيف من الأعباء المالية على خزانة الدولة فى تلك المرحلة . كما قد يحدث تفـاوت كبير جداً فى توزيع الدخول والثروات القومية بين الفئات ، فتعمل على إنكار

القـــروض العامة ، التى يشكل كبار المدخرين من الأغنياء جانباً من المكتتبين فيها ، وذلك بهدف إعادة توزيع الثروات القومية لصالح الفئات الأقل دخلاً فى المجتمع .

(وخارجـــياً) ففـــى القـــرض العام الخارجى ، قد تفرض الجهات الخارجية مانحـــة القرض ، على حكومة الدولة المقترضة شروطاً مجحفة بها ، كأن تقصر من مـــدة سداده ، أو تغالى فى سعر فائدته بشكل لا تتحمله خزانة الدولة المقترضة ، مما يحـــد بعـــد مـــدة معينة من قدرتها على مداومة سدادها لفوائد هذا القرض ، فيؤدى تراكمها إلى توقف الدولة عن السداد ، فيما يعد إنكاراً للقرض .

ومـــن أشـــهر حـــالات إنكـــار القروض الخارجية ، إنكار حكومة (لينين) الســـوفيتيه لما ورثته من قروض أجنبية ، كانت قد عقدتها الحكومة القيصرية السابقة علـــيها . وكـــذا توقف عدد من الدول النامية حديثاً عن سداد ديونها الخارجية ومنها ديـــون قروض عامة نظراً لثقل عبئها المالى على ميزانيتا . وإنشاء الدول الدائنة لما يسمى (بنادى باريس) لإعادة جدولة هذه الديون ، بشك يخف من عبئها المالى على الدول المدينة ، ويساعدها على سدادها .

ولكـــن يؤخـــذ علـــى أسلوب (إنكار القرض) أنه يؤدى إلى مخاطر مالية داخلية وخارجية ، حيث يهز من الثقة المالية فى الدولة على هذين المستويين ، بشكل يحـــد مـــن فرصتها فى عقد قروض اختيارية جديدة . فضلاً عن أنه (داخلياً) قد لا يعمل على إعادة توزيع الدخول والثروات ، لصالح محدودى الدخل ، إذا مثلوا جزءاً كبـــيراً مـــن المكتتبين فى القرض وهو أمر محتمل . كما أنه (خارجياً) يؤدى إلى نـــتائج خطيرة ، كالمقاطعة الاقتصادية ، والمقاطعة السياسية ، والمواجهة العسكرية بين الجهات الخارجية الدائنة والدول المدينة .



ولعل فى توقف الدولة المدينة المعسرة عن سداد فوائد الدين ، بدلاً من إنكارها لأصل الدين وفوائده ، وشروعها فى سدادها لأصل الدين ، ما يعد حلاً مناسباً ، يتمشى وقوله تعالى : " وإن تبتم فلكم رؤوس أموالكم لا تظلمون ولا تظلمون". (البقرة آية٢٧٩)

(ثانياً)

تبديل القرض العام

يعنى تبديل القرض العام قيام الدولة بإحلال قرض عام جديد منخفض الفائدة محل قرض عام قديم مرتفع الفائدة . ولا تلجأ الدولة إلى هذا التبديل ، إلا إذا انخفض سعر الفائدة الجارى فى السوق ، عن سعر فائدة سندات القرض الذى كانت قد طرحته عند إصداره بنسبة كبيرة . كأن كان سعر فائدة القرض ١٥% وانخفض سعر الفائدة الجارى فى السوق بعد عام مثلاً من إصدار القرض إلى ١٠% . فاستمرارها فى دفع هذا السعر المرتفع لفائدة القرض ، يؤدى إلى تحملها عبئاً مالياً مبالغاً فيه .

ومن ناحية أخرى فإن ارتفاع سعر فائدة سندات القرض يؤدى إلى زيادة الطلب على هذه السندات فيرتفع سعرها فى السوق عن سعرها الاسمى . وبالتالى يستفيد المكتتبون استفادة مزدوجة بسبب لا يد لهم فيه ، لارتفاع قيمة سنداتهم فضلاً عن ارتفاع فائدتهم المسبق . مما يضطر الدولة إلى تبديل القرض القديم بقرض عام جديد منخفض فى سعر فائدته ، ليقرب من سعر الفائدة الجارى فى السوق . وهى تجرى هذا التبديل بطريقتين إما جبراً أو اختياراً .

١- التبديل الجبرى :

وفيه تلزم الدولة بإرادتها المنفردة ، المقرضين على تبديل سندات قرض قديم بسندات قرض جديد منخفض الفائدة . وينطوى هذا التبديل على (إنكار جزئى)

للقرض القديم ، بالقدر الذى يوازى معدل التخفيض فى سعر الفائدة . ولكن يعيب هذا الاســلوب التــبديلى ، أنه يضعف من الثقة فى المركز المالى للدولة ، مما يقلل من إقبال المقرضين على الاكتتاب فى قروضها العامة مستقبلاً .

٢- التبديل الاختيارى :

حيــث تخــير الدولــة حاملى سندات القرض القديم ، بين تبديلها بسندات قرض جديــد مــنخفض الفــائدة ، وبين تعجيل الوفاء بها باسترداد قيمتها الاسمية فى الحال . وتتمــيز هــذه الطريقة بأنها لا تسئ إلى سمعة الدولة المالية كسابقتها . خاصة وأنها تفيد الطرفيــن : فتفــيد المقرضين بقطعها لمدة القرض ليحصلوا فوراً على رؤوس أموالهم ، وتــنفع الدولــة بتخليصها من عبء الاستمرار فى دفع فوائد مرتفعة عن سندات القرض القديم ، فضلاً عن استردادها لها بسعرها الاسمى ، الذى يقل عن سعرها السوقى .

والتكيــيف القــانونى لحــق الدولة فى تبديل القرض منفردة : أمر لا خــلاف علــيه بين الكتاب (فى القروض المؤيدة) ، على اعتبار أن من حقها تحديد أجــل الوفــاء بهــا بإرادتهــا المنفردة . بيد أنهم اختلفوا فى تبرير ذلك الحق (فى القــروض المؤقــتة) . فمن حكموا (القواعد المدنية) فى ذلك اختلفوا : فمنهم من منعه ، على اعتبار أن عقد القرض بفائدة تقرر لمصلحة طرفية ، وبالتالى فلا يجوز لأحدهمــا أن ينفرد بتغيير شروطه أو تعجيل أجله . ومنهم من أجازه ، على اعتبار أن المــادة (٥٤٤) من القانون المدنى المصرى ، قد نظمته وحددت مدداً لإجرائه . ولكــن الذين اعتمدوا على (القواعد الإدارية) اعتبروا عقداً إدارياً يجوز فيه للدولة تغيــير شــروطه أو إنهــاءه ، بإرادتهــا المنفردة ، إذا دعت المصلحة العامة ذلك . وتتوافر المصلحة هنا فى تخفيف العبء المالى عن الخزانة العامة للدولة .

ويشترط لتبديل القرض العام : أن تعمل الدولة على كسب ثقة المقرضين فــى مركزها المالى حتى يقبلوا على تجديد القرض ، وذلك بـ[illegible] أفضل

فــى القــرض الجديــد . كمــا يشترط عدم إطالتها لمدة القرض الجديد ، وكذا عدم تخفيضــها لســعر الفــائدة الجديد عن سعر الفائدة الجارى ، وإلا سحبوا أموالهم فى القرض ووجهوها فى مجالات مالية ونقدية أخرى .

كذلــك يشــترط لنجاح عملية التبديل ، أن يتم إجراؤها فى ظروف اقتصادية مواتــية للتــبديل . فعــرض تبديلها فى أوقات الرخاء ، يكون أفضل من تبديلها فى أوقــات الكســاد ، الــتى تنخفض فيها قيم الأوراق المالية بما فيها سندات القروض العامة، مما يجعل مكتتبيها يفضلون استردادها على تبديلها .

(ثالثاً)

إستهلاك القرض العام

يقصــد باســتهلاك القرض العام (الوفاء) بقيمته كلها أو بجزء منها . وقد تفعــل الدولــة ذلــك مجبرة أو مختارة ، مما يدل على أن إستهلاك القرض العام يتم بطريقتين ، أحدهما كلى وإجبارى ، والآخر جزئى واختيارى :

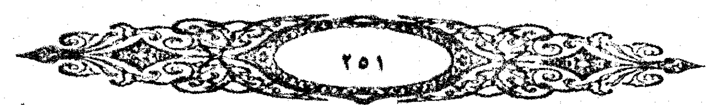
١- الاستهلاك الكلى (الإجبارى) :

ففيه تقوم الدولة بسداد مبلغ القرض كله دفعة واحدة للمقرضين ، وذلك عند حلول أجل الوفاء به . ويعني ذلك أن هذه الطريقة تتحقق فى القروض المؤقتة المحدد للوفاء بها أجــل واحــد . ويؤخذ عليها أنها تزيد من أعباء ميزانية الدولة ، خاصة إذا ما كان مبلغ القرض كبيراً ، لذلك فإن الدولة عادة ما تفضل الطريقة التالية .

٢- الاستهلاك الجزئى (الاختيارى) :

وفيه تتولى الدولة سداد مبلغ القرض للدائنين ، بشكل جزئى وتدريجى خلال فــترة معينة . (هذه الفترة) قد تحددها الدولة بإرادتها المنفردة ، وذلك فى القروض





المؤبـــدة . كمـــا قـــد تحددها بالاتفاق مع المقرضين وذلك فى القروض ذات الأجلين لإجراء السداد بينهما .

وفـــى هـــذه الطريقة تختار الدولة بين أن (تجزئ مبلغ القرض) ، فتسدده علـــى أقســـاط دوريـــة لكل المكتتبين ، وبين أن (تجزئ المكتتبين) فتسددهم على مجموعات تختارها بالقرعة ، وفقاً لحجم مديونية كل منهم (الأصغر مديونية فالأكبر وهكـــذا .. مـــثلاً) ، وتمتاز هذه الطريقة بأنها تتفادى ما عاب سابقتها حيث تستهلك الدين العام (تدريجياً) ، موزعة أعباءه على فترات غالباً ما تختار الدولة ، إما عند الـــتعاقد أو بعد ذلك ، تكون عادة مناسبة لها للسداد خلالها ، دون أن تشكل عبئاً على ميزانيتها العامة . وهى تمثل الطريقة العادية للوفاء بالدين العام .

وتوفى الدولة قيمة السند ، إما (بسعر وفائه) المحدد فى عقد القرض – كما لو كان سعره الاسمى أو الرسمى – أو (بسعره السوقى) ، حين تقوم الدولة بشراء سندات الدين من سوق الأوراق المالية ، إذا كانت أسعارها السوقية أقل من أسعارها الاسمية ، ويتم هذا الشراء بشكل تدريجى حتى لا ترفع من أسعار السندات .

(وتمـــول) عملية الوفاء بالقرض العام ، إما من فائض ميزانية الدولة ، أو مـــن حصـــيلة صندوق يخصص لخدمة الدين العام ، يتم تمويله من حصيلة ضرائب معينة عادية أو استثنائية ، تفرض لهذا الغرض . أو من مبلغ قرض عام إجبارى يتم إصـــداره لتمويل سداد القرض القديم ، أو عن طريق الإصدار النقدى الجديد ، الذى نوضحه من خلال الفصل التالى بعد التعرف على الآثار الاقتصادية للقروض العامة فى المبحث التالى .



المبحث الثاني
الآثار الاقتصادية للقروض العامة

تتنوع الآثار الاقتصادية للقروض العامة ، وعما إذا كانت قروضاً داخلية أو خارجـية . كمـا تختلف باختلاف مراحل القرض ، من مرحلة إصداره (أى مرحلة الاقتراض) ، إلى مرحلة إنفاقه ، فمرحلة سداده (أى خدمته واستهلاكه) .

وسيجرى دراسة تلك الآثار الاقتصادية وفقاً لنفس المنهج السابق اتباعه ، مع الآثار الاقتصادية لكلٍ من الإنفاق العام والضرائب ، بحيث يكون على نفس المحاور الثلاثة : المالية والإنتاجية والتوزيعية ، فى مطالب ثلاثة :

المطلب الأول : الآثار المالية للقروض العامة .
المطلب الثانى : الآثار الإنتاجية للقروض العامة .
المطلب الثالث : الآثار التوزيعية للقروض العامة .



المطلب الأول

الآثار المالية للقروض العامة

تتردد الآثار المالية للقروض العامة ، بين كونها أداة تمويلية لسد عجز الميزانية العامة ، وبين ما ترتبه من أعباء مالية على الأجيال الحاضرة والمقبلة .

أولاً – الأثر التمويلى للقروض العامة :

عادة ما يتم اللجوء إلى القروض العامة ، لتحقيق التوازن المالى فى الميزانية العامة بين إيراداتها العامة ونفقاتها العامة . فإذا ما عجزت الإيرادات العامة عن تغطية النفقات العامة ، تلجأ الحكومات لسد هذا العجز إلى القروض العامة والإصدار النقدى .

وهى إلى جانب سدها للعجز المالى فى الميزانية ، فإنها فى المقابل تحدث عجزاً فى الموازنات التالية ، بما ترتبه من مديونية يتم سدادها على مدى السنوات التالية ، ولعل هذا هو سبب اعتبارها إحدى أدوات التمويل بالعجز ، فضلاً عما يرتبه هذا الأثر من عبء مالى .

ثانياً – العبء المالى للقروض العامة :

يرتب القرض العام عبئاً مالياً (أو اقتصادياً) ، ويسهم فى توزيعه بين مقرضيه ومموليه ، ويتضمن هذا العبء نوعين من الأعباء : أحدهما (عبء عينى) يتمثل فى مدى الثقل أو الضغط الذى يلقيه القرض العام على الاقتصاد القومى . والآخر : (عبء مالى) وينصرف إلى (العبء النقدى) الذى يرتبه القرض العام على الخزانة العامة ، فيجعلها تلتزم بدفع فوائد القرض ورد أصله والوفاء بامتيازاته الأخرى تجاه المقرضين .

وقـد اختلف الفكر المالى التقليدى والحديث ، حول ما إذا كان القرض العام يلقى بعبئه المالى على الجيل الحاضر أو على الأجيال القادمة .

فالتقليديون : اتجهوا إلى أن القرض العام ، يعفى ممولى الجيل الحاضر من أعبائه ، أو يستفيدون من نفقاته ولا يتحملون أية ضرائب لتغطيته . ويلقى بعبئه على الأجيال المقبلة ، حيث تفرض هذه الضرائب عليهم . وبالتالى فإن القرض العام ليس سوى ضريبة مؤجله يقع عبؤها على الأجيال القادمة .

والمحدثون : ذهبوا عكس ذلك ، أى إلى أن القرض يلقى بعبء تمويله كله على الجـيل الحاضر ، ولا ينقله إلى الأجيال القادمة . فعملية نقل العبء المالى المترتب على القـرض لا تنتقل من جيل لآخر ، بل من فئة لأخرى داخل الجيل الواحد .. إذ أنه يحول جزءاً من دخول الممولين عن طريق الضرائب إلى المقرضين .

ويؤخـذ علـى كلا الفريقين أنهما تناولا العبء المالى بمفهوم ضيق ، حيث قصـراه على العبء النقدى ، واسقطا من تحليلهما عبأه العينى ، المتمثل فيما يؤدى إلـيه خدمـة القـرض من تحويلات نقدية من الممولين الأقل دخلاً ، إلى المقرضين الأكثر دخلاً من سوء توزيع للدخل القومى ، وتخفيضه للرفاهية الاقتصادية القومية .

والواقـع أن القـرض العـام تتوزع أعباؤه المالية بين المقرضين والممولين داخـل الجـيل الواحد ، وبين الأجيال الحاضرة والمقبلة. فيتحمل (المقرضون) فى الجـيل الحاضـر عبء إقراض الدولة ، ويعفى (ممولوه) من سداده . بينما يتحمل (الممولـون) فـى الأجـيال القادمة – بما يدفعونه من ضرائب – عبء سداد أصل القرض وفوائده للمقرضين .

أمـا بالنسبة للعبء العينى ، فيتوقف حدوثه على طبيعة النفقات العامة ، التى خصص القرض لتغطيتها ، فإن خصص لتغطية (نفقات استهلاكية) ، فإنه لا يشكل

عبئاً عاماً حقيقياً على الجيل الحاضر لأنه لا يحرم من الإشباع ، ولكنها تحمل الجيل القادم عبء سداده ، وما يترتب عليه من انخفاض إشباعهم .

ولكن إذا وجه القرض لتغطية (نفقات استثمارية) ، فإنها لا تحمل الجيل القادم أعباء عامة ، إذا ما أدرت تلك النفقات دخلاً يكفي لسداد أصل القرض وفوائده. بينما تحمل الجيل الحاضر عبئاً حقيقياً ، بما يستقطع منه من قوة شرائية لعملية الإقراض .

ولا تتوقف الآثار الاقتصادية للقروض العامة على تلك الآثار المالية فحسب، إذ أن لها آثاراً إنتاجية نتعرض لها فى المطلب التالى .

المطلب الثانى
الآثار الإنتاجية للقروض العامة

تحدث القروض العامة آثاراً تضخمية وانكماشية ، تؤثر على مكونى الطلب الفعلى : الاستثمارى والاستهلاكى ، وفى مواجهة التقلبات الاقتصادية ، وهو ما سيجرى تعقبه فى فروع ثلاثة على النحو التالى :

الفرع الأول : الآثار الاستثمارية للقروض العامة .

الفرع الثانى : الآثار الاستهلاكية للقروض العامة .

الفرع الثالث : أثر القروض فى التخفيف من حدة التقلبات الاقتصادية .

الفرع الأول
الآثار الاستثمارية للقروض العامة

تختلف الآثار الاستثمارية للقرض العام باختلاف مراحل إصداره (أى اقتراضه) ، وإنفاقه ، وخدمته (أى سداده فى أصله وفوائده) ، ونوضحها تباعاً .

١ - الآثار الاستثمارية لإصدار القرض :

القرض العام قد يكون داخلياً ، كما قد يكون خارجياً ولإصدار كل منهما أثره الاستثمارى :

فالاقتراض الداخلى : يعد استقطاعاً لجزء من القوة الشرائية الموجودة فى مدخرات الأفراد ، مما يؤدى إلى إحداث أثر انكماشى على الدخل القومى ، فتنخفض الأثمان ويضعف الحافز على الإنتاج . إلى جانب ذلك فإن نقص الادخار يزيد من تنافس الدولة والقطاع الخاص على طلب المدخرات المعدة للاستثمار ، مما يرفع من سعر الفائدة على الاقتراض ، ويؤثر سلبياً على الاستثمار .

بيد أن أثر الاقتراض قد يكون إيجابياً على الاستثمار ، إذا ما أدى إلى اجتذاب أموال مكتنزة إلى دائرة التداول ، وكذا إذا ما أدى إلى التوسع فى الائتمان المصرفى ، نتيجة لحصول المكتتبين فيه على قروض استثمارية من البنوك بضمان سنداته .

أما الاقتراض الخارجي : فإنه يحدث أثراً عكسياً للاقتراض الداخلى ، إذ أنه يرتب آثاراً توسعية على الدخل القومى ، بما يمثله من إضافة جديدة للقوة الشرائية الوطنية، وبما يؤدى إليه من توسع فى الائتمان المصرفى ، حين يتم إيداع حصيلته لدى المصارف . فضلاً عن زيادته لرصيد الدولة من العملات الأجنبية ، وتحسين مركز ميزان مدفوعاتها ، وزيادة مقدرتها على استيراد احتياجاتها من السلع والخدمات .

٢- الآثار الاستثمارية لإنفاق القرض :

إنفـــاق حصـــيلة القروض العامة ، سواء كانت قروضاً داخلية أم خارجية ، يتوقف أثره على استخدامه فى تمويل مشروعات استثمارية . إذ يؤدى ذلك إلى زيادة حجم الاستثمار القومى ، مما يحدث آثاراً توسعية تزيد من المقدرة الإنتاجية القومية، وتعوض الآثار الانكماشية الاستثمارية للاقتراض .

ولكـــن ذلك يتوقف على مدى إنتاجية هذه النفقات العامة الاستثمارية ، ومدى تأثـــيرها علـــى الاســـتثمار الخاص ، إذ قد تنقصه إذا نافسته فى مجال نشاطه ، وقد تـــزيده إذا استخدمت فى إعانته ، أو زادت من الطلب الفعلى الذى يشكل باعثاً على الاستثمار الخاص .

أمـــا إذا أنفقـــت حصيلة القروض على نفقات استهلاكية ، فإن بعضها يؤثر إيجابـــياً علـــى المقـــدرة الإنتاجـــية القومية . مثل النفقات الاجتماعية على الخدمات الصحية والتعليمية والثقافية ، لرفعها من مستوى إنتاجية متلقيها .

٣- الآثار الاستثمارية لخدمة واستهلاك القرض :

قيام الدولة بخدمة الدين (أى بسداد فوائده) ، وباستهلاكه (أى بسداد أصله)، يتطلـــب منها إيراداً لتغطيته . وقد يكون هذا الإيراد تضخمياً بإصدار نقود جديدة أو بالاقـــتراض . وقـــد يتم تغطيته عن طريق فرض ضرائب جديدة ، أو بزيادة أسعار الضـــرائب القائمـــة ، وتختلف الآثار الاستثمارية لذلك بحسب نوع القرض . فسداد (القرض الداخلى) سواء فى أصله أو فى فوائده ، عن طريق الضرائب يترتب عليه، إنقـــاص دخـــول المكلفيـــن الضريبيين ، وزيادة دخول المكتتبين فإذا كان الممولون الضـــريبيون (من فئة واحدة) ذات الدخول المرتفعة ، وذلك إذا ما مولت الضرائب أكـــثر من حصيلة الضرائب المباشرة الى تفرض على دخولهم ، – كما هو الحال فى

الـدول المـتقدمة صـناعياً – فإن الأثر الاستثمارى لذلك يكون (محايداً) ، إذ أن السلبيات الإنتاجية للاقتطاع الضريبى ، تعوضها إيجابياً سداد القرض .

أمـا إذا كـانوا (من فئتين مختلفتين) ، ويحدث هذا حينما تسهم الضرائب غير المباشرة بالجزء الأكبر من حصيلة الضرائب -كما هو الحال فى البلاد النامية- حيـث يـتحملها أكثر ذوو الدخول المحدودة .. فإن زيادة دخول المكتتبين من ذوى الدخول المرتفعة ، من شأنها أن تزيد من ادخارهم وبالتالى من استثمارهم الخاص .

بـيد أنه يحد من ذلك أنهم لن يجدوا طلباً كافياً على منتجاتهم ، وذلك يسبب نقـص الطلب على الاستهلاك بما تتقصه الضرائب غير المباشرة من خول أصحاب الدخـول المحدودة الأكثر ميلاً للاستهلاك . بل إن الزيادة فى دخول المكتتبين قد لا تـتجه نحو الادخار والاستثمار ، إذا ما كان الاقتصاد فى فترة انكماش ، ينخفض فيه الباعث على الاستثمار .

أما سداد (القرض الداخلى) فإنه يرتب آثاراً سلبية على الاستثمار والإنتاج، وذلـك لأنه يؤدى إلى إنقاص القوة الشرائية فى الدخل ، وتسربها إلى الخارج سداداً لهـذا الديـن وفوائده ، مما يحدث آثاراً انكماشية على الكميات الاقتصادية الكلية بما فـيها الاستثمار الكلى . خاصة وأن تمويل سدادة يحتاج إلى زيادة العبء الضريبى ، وإلى تدبير عملة أجنبية ، مما يؤثر سلبياً على ميزان المدفوعات .

ويحـد مـن تلـك السلبيات الاستثمارية وسابقتها ، إذا تم (إنفاق) حصيلة القـرض الخـارجى فى إنشاء مشروعات استثمارية ذات إنتاجية عالية ، تمكنها فى مـرحلة سـداده من تصدير منتجاتها إلى الخارج ، وتدبير العملات الأجنبية اللازمة لذلك .

⚘ ⚘ ⚘

وآثار القروض العامة لا تقتصر على تلك الآثار الاستثمارية ، إذ أن لها آثار استهلاكية نوضحها فى الفرع التالى .



الفرع الثانى
الآثار الاستهلاكية للقروض العامة

وتتنوع تلك الآثار الاستهلاكية كذلك بتنوع المراحل التى يمر بها القرض ، من مرحلة إصداره إلى مرحلة إنفاقه فمرحلة سداده على النحو التالى :

١- الآثار الاستهلاكية لإصدار القرض :

(فالقروض الداخلية) يؤدى اقتطاعها من دخول المكتتبين إلى نقص الاستهلاك . ولكن معدل هذا النقص يكون منخفضاً ، لأن هذه الفئة غالباً ما تكون من ذوى الدخول المرتفعة ، التى ينخفض ميلها للاستهلاك ، فضلاً عن أن اكتتاباتها تقتطع من ادخاراتها الزائدة عن نفقاتها الاستهلاكية .

إلى جانب ذلك فإن (القروض الخارجية) ، لا تمثل اقتطاعاً من دخول الأفراد فى الداخل ، وبالتالى فليس لإصدارها أثر ما على الاستهلاك .

٢- الآثار الاستهلاكية لإنفاق القرض :

يؤدى إنفاق القروض العامة بنوعيها (الداخلى أو الخارجى) ، إلى إحداث آثار توسعية على الاستهلاك الكلى ، إما مباشرة بالقدر الذى يخصص منها للإنفاق الاستهلاكى ، أو بشكل غير مباشر عن طريق أثر المضاعف المترتب على تلك الزيادة الاستثمارية ، التى تسبب زيادة مضاعفة فى الإنفاق الاسهلاكى والدخل .

٣- الآثار الاستهلاكية لخدمة واستهلاك القرض :

(فالقروض الداخلية) يكون أثر سدادها وفوائدها على الاستهلاك محايداً ، فى حالة (وحدة ممونيه ومكتتبيه) من ذوى الدخول المرتفعة . حيث تعوض آثار نفقاتها آثار اقتطاعاتها . فضلاً عن أنهم غالباً ما يكونون من ذوى الدخول المرتفعة ،



والميل الحدى المنخفض للاستهلاك ، التى لا يؤثر دخولهم أو زيادتها كثيراً على استهلاكهم ، لفيضها عن حاجاتهم الاستهلاكية .

أما إذا حدث التمويل الأكثر لسداد القروض وفوائدها ، من أصحاب الدخول المنخفضة – على ما ذكر – فإن ذلك يؤثر سلبياً على الاستهلاك لارتفاع ميلهم الحدى للاستهلاك .

(وفى القروض الخارجية) حيث يتم خدمته واستهلاكه ، بالاقتطاع الداخلى فحسب .. فيكون أثرها الاستهلاكى ضئيلاً ، إذا مولها أكثر أصحاب الدخول المرتفعة ، بينما يكون أثرها الاستهلاكى كبيراً إذا مولها أكثر ذوو الدخول المنخفضة.

الفرع الثالث
أثر القروض العامة في التخفيف من حدة التقلبات الاقتصادية

اعتبر كتاب المالية العامة القروض العامة إحدى الأدوات المالية الفعالة ، التى يمكن استخدامها ، من خلال السياسة المالية العامة للدولة ، فى تحقيق الاستقرار الاقتصادى عبر الدورة الاقتصادية ، بحالتها الانكماشية والتوسعية . ويلعب التحليل الكينزى دوره البارز فى هذا المجال :

ففى حالة الانكماش :

ينخفض الطلب الكلى عن العرض الكلى للسلع والخدمات .. ولرفعه ينبغى زيادة النفقات العامة على لإيرادات العامة ، أى اتباع سياسة (عجز الميزانية العامة). وتوجيه هذه النفقات لزيادة الطلب على الاستهلاك . سواء بشكل مباشر بزيادة الإنفاق العام الاستهلاكى ، أو بشكل غير مباشر بزيادة الإنفاق العام الاستثمارى ،

الـذى يترتـب علـيه زيـادة الدخـول ، ورفع الطلب على السلع الاستهلاكية بفعل المضاعف دون أن يزيد من عرض السلع الاستهلاكية ، حتى لا تتفاقم حالة الكساد .

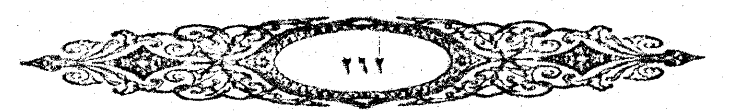
وحـتى تحـدث زيادة الإنفاق العام أثرها هذا ، فينبغى أن تكون تلك الزيادة إنفاقاً عاماً صافياً مضاعفاً ، وليس إنفاقاً ناقلاً يحل محل الإنفاق الخاص الذى أنقصته الإيرادات العامة . ويتوقف ذلك على الطريقة التى يتم بها تمويل الإنفاق العام .

فـإذا تم تمويله عن طريق (الضرائب) فلن يحدث الإنفاق أثره المطلوب ، لأنه يعد إنفاقاً ناقلاً أو تعويضياً يزيد بالإنفاق العام ما أنقصته الإيرادات العامة الضريبية .

وحـتى يتم تغطية الإنفاق العام ، من أموال لا يترتب على اقتطاعها إنقاص الإنفاق الخاص الاستثمارى أو الاستهلاكى ، بحيث يمثل إضافة جديدة، فإن القروض العامـة وكـذا الإصـدار النقدى الجديد ، تعد أنسب الوسائل لتحقيق ذلك . وذلك إذا كانت قروضاً خارجية ، لأن اقتطاعها من المدخرات الخارجية لن ينقص من الإنفاق الخاص الداخلى .

وكذلـك القروض الداخلية التى تمولها المصارف عن طريق خلق نقود ودائع جديـدة . لأنهـا ستقتطع من نقود جديدة لم تكن لتخصص للاستهلاك أو للاستثمار ، وبالـتالى فلـن يترتـب على اقتطاعها إنقاص الإنفاق الخاص عليها . بل إن إنفاقها سيعيد إضافة جديدة لكمية النقود التى فى التداول بمقدار القوة الشرائية الجديدة .

هـذه الزيادة الجديدة المضافة عن طريق القروض العامة بالكيفية المذكورة ، سـينجم عـنها زيادة فى الطلب الفعلى ، تعمل على الخروج من حالة الانكماش إلى التوسـع ، وذلـك إذا كان الجهاز الإنتاجى فى مستوى من التشغيل الناقص ، وعلى



درجــة من المرونة ، تجعله يستجيب لهذه الزيادة فى الإنفاق العام ، وما تولده بفعل المضاعف من زيادة فى الدخول .

وفى حالة التوسع :

ففيها تزيد كمية النقود التى فى التداول ، وكذا يزيد الطلب الكلى عن العرض الكلــى للســلع والخدمات ، بشكل يؤدى استمراره إلى الارتفاع المتوالى فى الأسعار ووقــوع حالــة مــن التضخم . الأمر الذى يوجب اتباع سياسة مالية عكس السياسة السابقة التى تم اتباعها مع حالة الانكماش .

وذلــك بــزيادة الإيــرادات العامة على النفقات العامة ، لامتصاص كمية النقود الــزائدة التى فى التداول بالقدر الذى يكفى لإنقاص الطلب الكلى حتى يتوازن مع العرض الكلــى . بمعنى أنه يمكن اللجوء إلى (فائض الميزانية) للخروج من التضخم ، وتعد كل من الضرائب والقروض العامة إحدى الوسائل المالية لتحقيق ذلك.

ولا تقتصــر آثــار القــروض العامة على تلك الآثار الإنتاجية ، من خلال تأثــيرها علــى مكونى الطلب الفعلى الاستثمارى والاستهلاكى ، بل تتعداها لإحداث آثار توزيعية نبينها فى المطلب التالى .

المطلب الثالث
الآثار التوزيعية للقروض العامة

تــؤدى القــروض العامــة إلــى عادة توزيع الدخل القومى بين المقرضين والمموليــن لســدادها . وهم عادة ما ينتمون إلى فئات اجتماعية متباينة ، ذات دخول مــرتفعة ومنخفضــة . ويفرق فى هذا الشأن بين الآثار التوزيعية للقروض الخارجية والقروض الداخلية .



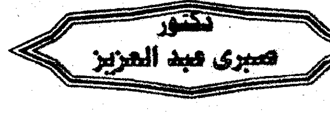
أمـــا القـــروض الخارجـــية : فإنـــه يترتب على إصدارها انتقال الثروة من المقرضـــين فى الخارج ، إلى المستفيدين من نفقاتها فى الداخل . وينجم عن سدادها العكـــس انتقال الثروة من الداخل إلى الخارج . ولا تحدث آثاراً توزيعية داخلية بين الفئات بشكل مباشر .

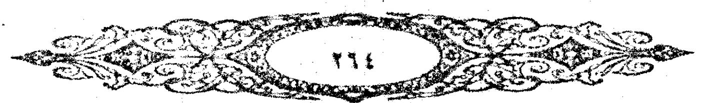
وأما القروض الداخلية : فلتتبع آثارها التوزيعية ، فينبغى التفريق بين مرحلة إصدارها وإنفاقها من ناحية ، ومرحلة سدادها من ناحية أخرى :

١ - **فعند إصدارها وإنفاقها** : تحدث القروض الداخلية آثاراً توزيعية بين فئات الجيل الواحـــد ، مـــن المقرضـــين والمستفيدين من نفقاتها . فاقتطاعها أكثر من المقرضين أصـــحاب الدخـــول المرتفعة ، وإنفاقها أكثر على المستفيدين منها من ذوى الدخول المحـــدودة ، يؤدى إلى إعادة توزيع الدخول فى صالح ذوى الدخول المحدودة ، وهو أثـــر توزيعى إيجابى فى اتجاه عدالة توزيع الدخول فى المجتمع . بينما يكون أثرها الـــتوزيعى محـــايداً ، إذا اســـتفاد من نفقاتها أكثر أصحاب الدخول المرتفعة ، لوحدة أشخاص مقرضيها ومستفيديها .

٢ - **وفـــى مـــرحلة ســـدادها** : أى فى مرحلة خدمة واستهلاك دين القرض ، بسداد أصلة وفوائده ، فيجرى إعادة توزيع الدخل القومى بين فئات جيلين ، من المقرضين والممولين للضرائب المستخدمة فى سداد أصل القرض وفوائده .

فإن غلبت على الهيكل الضريبى الضرائب غير المباشرة ، التى يمولها أكثر ذوو الدخـــول المنخفضة ، أدى سداد القرض إلى إعادة توزيع الدخل القومى لصالح المقرضين من أصحاب الدخول المرتفعة ، مما يؤثر سلبياً على عدالة توزيع الدخول فى المجتمع .





أمـا إذا سيطرت الضرائب المباشرة على الهيكل الضريبى التى يمولها أكثر أصـحاب الدخـول المـرتفعة ، كـان أثر سداد القروض محايداً ، لاتحاد أشخاص المقرضين والممولين من ذوى الدخول العالية .

وممـا تقـدم يتضـح أن الأثـر التوزيعى للقروض العامة الداخلية يختلف باخـتلاف مرحلة التعامل مع القرض ، سواء عند إصداره وإنفاقه أو عند سداد أصله ودفـع فوائده . كما يختلف باختلاف فئات مقرضيه والمستفيدين منه ، وممولى سداده على ما تقدم .

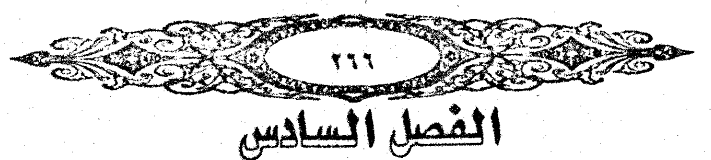
⚘ ⚘ ⚘

وبذلـك يكون الحديث عن الآثار الاقتصادية للقروض العامه قد تم ، وننتقل مـن خـلال الفصـل التـالى لبـيان الإصدار النقدى الجديد كإحدى مصادر تمويل الإيرادات العامة وكذا تمويل سداد القروض العامة .

(مراجع مختاره)

- د. أحمــد جامع ، علم المالية العامة ، القاهرة ، مكتبة سيد عبد الله وهبه ١٩٦٥ ص ٢٥٩ .
- د. أحمد فريد مصطفى ، د. سهير محمد السيد حسن ، الاقتصاد المالى بين النظرية والتطبيق ، الإسكندرية ، مؤسسة شباب الجامعة ١٩٨٩ ص٢٧٧.
- د. رفعت المحجوب ، المالية العامة ، القاهرة ، دار النهضة العربية ١٩٧٥ ص٤٤٩ .
- د. عــبد الكريم صادق بركات ، د. حامد دراز ، مبادئ الاقتصاد العام جــ١ نظــرية المالــية العامـــة ، الإســكندرية ، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ، ١٩٨٤ ص ٥٠٣ .
- د. منــيس أســعد عــبد الملك ، اقتصاديات المالية العامة ، القاهرة ، دار المعارف بمصر ١٩٦٥ ص٣٥٠ .

- Dalton (H.) : " Principles of Public Finance" , London ١٩٥٤ . P. ٢١٤ .
- Musgrave (R.) : " Classic in The Theory of public finance" , New York , ١٩٦٢ . P١٢٤ .
- Pigou (A.C.) : " A study in public finance" London ١٩٥٦ P.٢١٦ .



الفصل السادس

الإصدار النقدي الجديد

إذا لـم تكـف حصيلة الإيرادات العامة السابقة لتغطية النفقات العامة ، فإن الدولـة تضطر لسد هذا العجز ، عن طريق الإصدار النقدى الجديد . الذى نوضحه فى مفهومه ، ومدى جواز استخدامه ، وشروطه .

مفهومه :

يعنى الإصدار النقدى الجديد ، قيام الدولة بإصدار كميات إضافية من نقودها الوطنـية ، لتغطية عجز الميزانية . لذلك فإنه يعد أحد أساليب (التمويل بالعجز) ، ويسمى (بالتضخم المالى) ، على اعتبار أنه يؤدى إلى زيادة كمية النقود المتداولة، أو يسمى (بالتضخم الاقتصادى) ، لأن تلك الزيادة تعمل على انخفاض قيمة النقود.

ومـن هـنا فإن خطورة الالتجاء إلى الإصدار النقدى الجديد ، تتمثل فى انه يـؤدى إلـى إصـابة الاقتصاد الوطنى بمرض التضخم . وهو عبارة عن حالة من الارتفـاع المـتوالى فـى المسـتوى العام للأثمان ، والانخفاض المتوالى فى القيمة الحقيقية للنقود ، والتى تستمر لمدة معينة ، قد تطول أو تقصر .

فـزيادة كمـية النقود المتداولة ، يقود إلى زيادة (الطلب الكلى) على (العرض الكلـى) المـتاح من (السلع والخدمات) . فإذا لم يستجب الجهاز الإنتاجى لهذه الزيادة الطلبـية ، فـإن ذلـك يعمل على وقوع (فجوة تضخمية) . تؤدى إلى ارتفاع المستوى العـام للأثمـان ، ارتفاعاً يستمر باستمرار تلك الفجوة . ويزداد تضخماً كلما ارتفع تيار النقود ، عن قيم السلع المتاحة ، مما يخفض من القوة الشرائية لتلك النقود أمام السلع .

وتضــخم كهــذا يترتــب علــيه آثار سلبية كبيرة ، اقتصادية واجتماعية . (فاقتصــادياً) فإنــه يــربك خطــط التنمــية ، ويعوق الاستثمار ، ويضعف ميزان المدفوعــات . (واجتماعــياً) يــؤدى إلى إعادة توزيع الدخول والثروات القومية ، لصــالح الفــئات الغنــية علــى حساب باقى الفئات ، لعدم إمكانهم تعويض انخفاض قدراتهم الشرائية الناتجة عن التضخم . مما يساعد على زيادة هوة التفاوت فى توزيع الدخول والثروات بينهم ، وما لذلك من آثار اجتماعية سيئة .

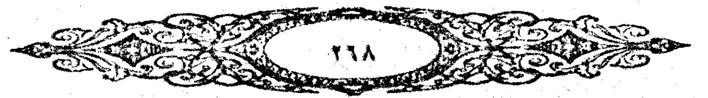
شروط استخدامه كوسيلة تمويلية :

لا شــك أن مرونة الجهاز الإنتاجى ، ووصول مستواه إلى حالة من التشغيل الــناقص ، شرط لازم لإمكان استخدام الإصدار النقدى لتغطية عجز الميزانية ، دون أن يؤدى إلى التضخم ، وهو ما يلائم الاقتصاد (فى الدول المتقدمة) .

أمــا (فــى الدول النامية) حيث يكون الجهاز الإنتاجى غير مرن ، فيشترط لــنجاح استخدام هذه الوسيلة التمويلية ، إتباع إجراءات تعمل على احتواء ما يترتب على ذلك من ارتفاع الأسعار ، بحيث يكون ارتفاعها بالقدر الذى لا يمثل خطراً على مواصلة عملية التنمية الاقتصادية فى هذه البلاد وهى :

١- أن يتم الإصدار النقدى الجديد تدريجياً :

إذ ينبغى أن يتم طرح النقود الصادرة تدريجياً بكميات صغيرة ، وفى فترات غــير مــتقاربة ، وذلــك للتخفــيف مــن أثــرها فى زيادة الطلب الكلى على السلع الاســتهلاكية . ويفضل أن يتم تحويلها إلى نقود أجنبية بأن تشترى الدولة محلياً كمية مــن محصــول رئيسى ، ثم تقوم بتصديرها للخارج ، ليتوافر لديها من عملية بيعها مبلغاً بالعملة الأجنبية ، تقوم باستخدامه فى الإجراء التالى .



٢- توجيهه لتمويل استثمارات منتجة :

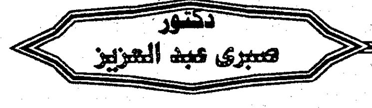
فينبغى أن تكون هذه المشروعات الاستثمارية ، من النوع المنتج لسلع استهلاكية فى وقت قصير ، وذلك حتى يتم استيعاب الطلب المتزايد عليها بسبب الإصدار الجديد سريعاً .

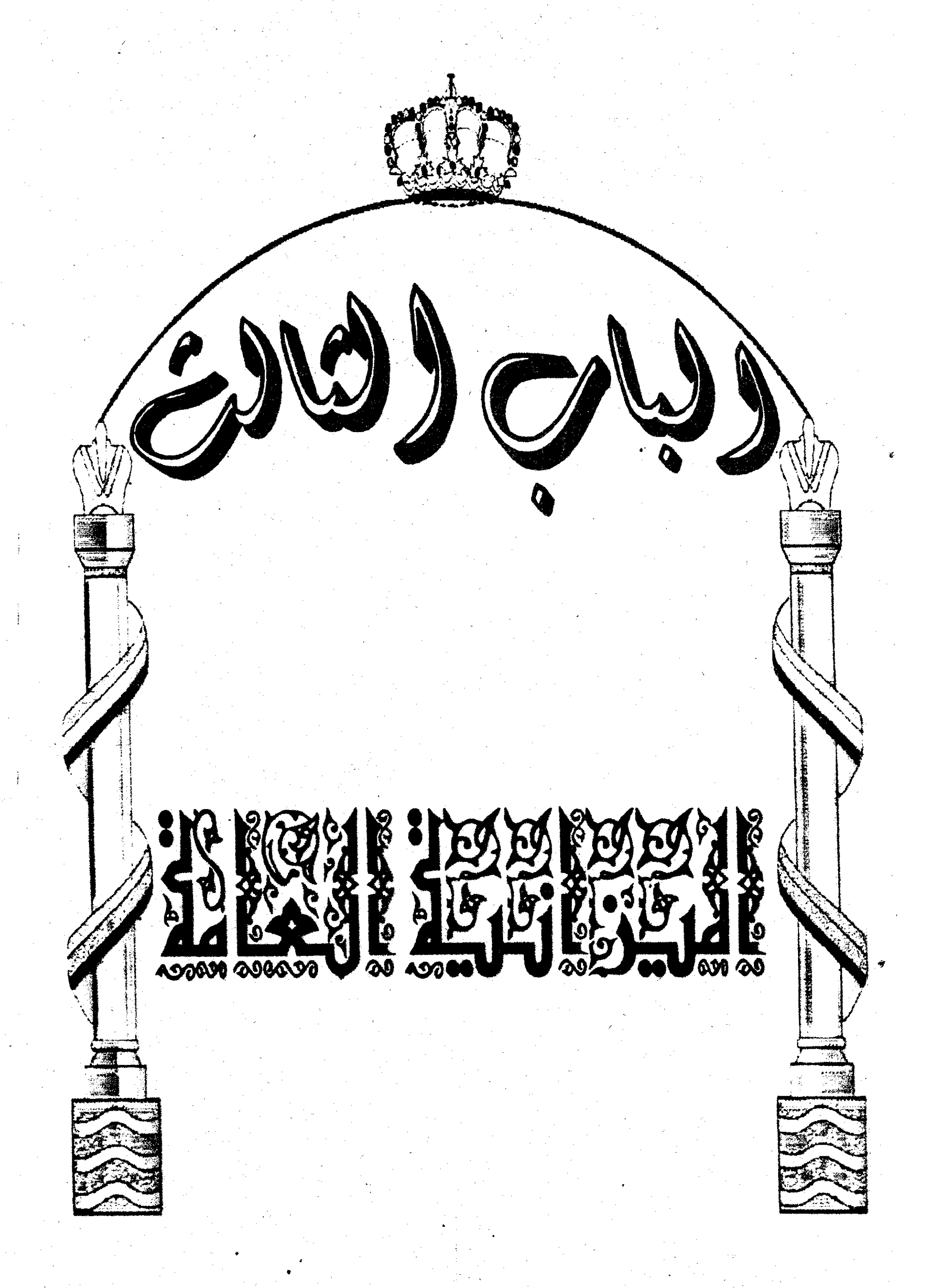
✲ ✲ ✲

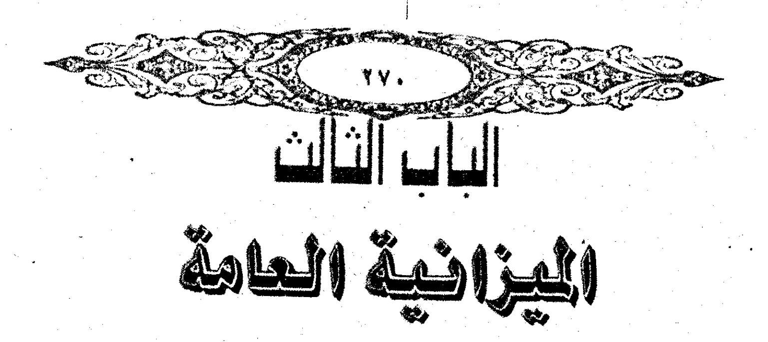
ومن هنا يكون الحديث عن الإيرادات العامة ، قد وصل إلى منتهاه ، وننتقل من خلال الباب التالى ، للتعرف على الوثيقة التى تضمها والنفقات العامة ، المسماه بالميزانية العامة .

(مراجع مختاره)

- د. أحمد فريد مصطفى ، د. سهير محمد السيد حسن ، الاقتصاد المالى بين النظرية والتطبيق ، الإسكندرية ، مؤسسة شباب الجامعة ، ١٩٨٩ ص٣٠٧.
- د. السيد عبد المولى ، المالية العامة ، القاهرة ، دار الفكر العربى ١٩٧٥ ص٤٤٤ .
- د. رفعت المحجوب ، المالية العامة ، القاهرة ، دار النهضة العربية ١٩٧٥ ص٥١٠ .




الباب الثالث
الميزانية العامة



الباب الثالث

الميزانية العامة

بعد دراسة النفقات العامة والإيرادات العامة فى البابين السابقين ، يجرى هنا التعرف على الوثيقة التى تشملهما والمتمثلة من الميزانية العامة للدولة ، والتى نمهد لها بالتعرف على مفهومها :

مفهوم الميزانية العامة :

تعرف ميزانية الدولة بأنها " وثيقة تتضمن (تقديراً) نقدياً سنوياً للنفقات والإيرادات العامة للدولة ، التى يتم (إجازتها) من السلطة التشريعية " . ويدل هذا التعريف على أن فكرة الميزانية تتأسس على عنصرين رئيسيين هما عنصرا التقدير والإجازة :

(أ) عنصر التقدير (أو التنبؤ) :

تتميز ميزانية الدولة بقيامها على عنصر التنبؤ (أو التقدير) ، نظراً لما تتضمنه وثيقتها من تقديرات مالية ، تتعلق بفترة زمنية مستقبلة تقدر عادة بسنة . حيث تحتوى على قائمتين رئيسيتين : إحداهما تحتوى على (النفقات العامة) التى تتوقع أن تنفقها الدولة لإشباع الحاجات العامة لأفرادها خلال العام . والأخرى تضم (الإيرادات العامة) التى تقدر أن تحصل عليها لتغطية تلك النفقات خلال نفس المدة.

ولعل توافر عنصر التنبؤ (أو التقدير) أو عدم توافره ، هو أهم ما يميز بين ميزانية الدولة أو يقربها من غيرها من المفاهيم والحسابات الأخرى . إذ أن توافره فيها وكذا فى (الخطة الاقتصادية القومية) ، يقرب بينهما ، حيث يشتملان على بيانات تقديرية تتعلق بفترة مستقبله ، تقصر لتصل عادة لسنة فى الميزانية

العامــة ، وتطــول لتصــل لسنوات خمسية أو عشرية فى الخطة القومية . كما أن عنصــر التنــبؤ (أو الــتقدير) يميز بين الميزانية العامة وبين غيرها من الحسابات (الختامية أو القومية) . فبينما تعد بيانات الميزانية (تقديرية) تتعلق (بمدة قادمة) ، فإن بيانات تلك الحسابات (يقينية) تتصل (بمدة ماضية)

(ب) عنصر الإجازة (أو التصديق) :

فــتقدير (الســلطة التنفيذية) للميزانية العامة ، لا يعتبر نافذاً إلا بعد إجازته مــن (السلطة التشريعية) . وقد أوكلت معظم دساتير الدول برلماناتها حق مراجعة مشــروع الميزانــية العامــة ، والتصديق عليه بقانون قبل العمل به ، وحق مراقبة تنفــيذه. ومنها الدستور المصرى لسنة ٧١ فى المادة ١١٥ منه ، التى تنص على أنه "يجب عرض مشروع الموازنة العامة على مجلس الشعب قبل شهرين على الأقل من بدء السنة المالية . ولا تعتبر الميزانية نافذة إلا بموافقته عليها" .

وبمفهــوم الموازنــة العامــة الســابق يمكــن الانتقال لدراستها ، موزعين موضوعاتها على فصول ستة على النحو التالى :

الفصل الأول : فلسفة الفكرين الوضعى والإسلامى لميزانية الدولة .

الفصل الثانى : المبادئ الأساسية لميزانية الدولة .

الفصل الثالث : تحضير ميزانية الدولة .

الفصل الرابع : إعتماد ميزانية الدولة .

الفصل الخامس : تنفيذ ميزانية الدولة .

الفصل السادس : الرقابة على تنفيذ ميزانية الدولة .



الفصل الأول

فلسفة الفكرين الوضعي والإسلامي لميزانية الدولة

كان لكل من الفكرين الوضعى والإسلامى فلسفته المتميزة ، فى اعتماده على الميزانـــية العامـــة ، كبرنامج مالى يتمتع بالاستقلال عن أموال ومصروفات الحاكم الشخصـــية ، وكوثيقة يتم إعدادها وفقاً لأسس موضوعية ، وكأداة يجرى استخدامها فـــى توجيه الاقتصاد القومى لتحقيق أهداف قومية معينة ، أو يتم استعمالها لإخضاع السلطة التنفيذية لرقابة الشعب .

وسنحاول هنا التعرف على فلسفة كل من هذين الفكرين لهذه الأمور الثلاثة وهى:

١- فلسفة استقلال الميزانية العامة :

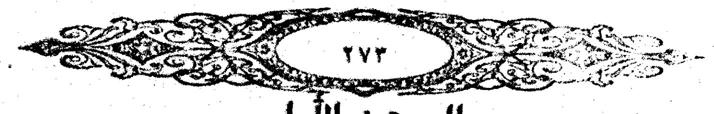
٢- فلسفة تدوين الميزانية العامة .

٣- فلسفة اتخاذ الميزانية العامة كأداة توجيهية ورقابية .

وسيتم ذلك من خلال مبحثين اثنين نتناولهما على النحو التالى .

المبحث الأول – فلسفة الفكر الوضعى لميزانية الدولة .

المبحث الثانى – فلسفة الفكر الإسلامى لميزانية الدولة .



المبحث الأول
فلسفة الفكر الوضعى لميزانية الدولة

لم يعرف الفكر الغربى تدوين برنامج الحكومة المالى فى وثيقة مستقلة تأخذ شكل الميزانية ، إلا فى القرنين السابع عشر والثامن عشر الميلاديين فى كل من بريطانيا وفرنسا ، ومنهما انتشر استخدامهما فى باقى البلاد الغربية . وكان للفكر الغربى فلسفته الفكرية المتميزة التى تناول بها ميزانية الدولة وجعلها بتمتع بنوع من الاستقلال فى أموالها ، والدقة فى قواعد تدوينها ، والمرونة التى تسمح باستخدامها كأداة توجيهية ورقابية على النحو التالى :

أولاً – فلسفة استقلال الميزانية العامة : (١)

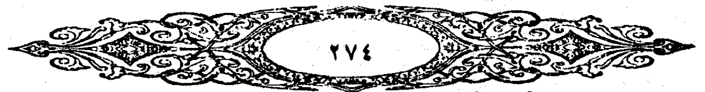
عمل الفكر المالى الغربى على أن تتمتع ميزانية الدولة بنوع من الاستقلال ، الذى يجعلها تعبر عن المركز المالى الحقيقى للدولة وعما إذا كانت ميسورة تزيد إيراداتها على نفقاتها ، أم كانت معسرة لا تكفى إيراداتها للصرف على نفقاتها . وقد اقتضى ذلك الاستقلال اتخاذ أمرين هما :

١ – استقلالها عن الأموال الشخصية للحاكم :

فى القرون الوسطى لم تعرف أوروبا مسألة الفصل بين مالية الملك ومالية الدولة، فمن حيث (الإيرادات العامة) للدولة ، فإنها كانت تتحقق بصفة أصلية من دخل أملاك الملك الخاصة ، فإذا واجهت البلاد حاجات غير عادية . فقد كان الملوك يستعينون عليها بجبايات خاصة عن طريق فرض ضرائب استثنائية لمواجهتها . ثم لما زدت الحاجات العامة بسبب اتساع نطاق وظائف الحكومة صار الالتجاء إلى الضرائب أمراً متكرراً ،

---

(١) راجع : د. محمد عبد الله العربى ، علم المالية العامة والتشريع المالى ، الكتاب الثالث ، ميزانية الدولة ، القاهرة مكتبة نهضة مصر ، ١٩٥١ ص ١ : ١٠ .



ممـــا شـــكل منها مورداً عادياً من موارد الدولة . ونظراً لأن الملوك كانوا يتمتعون فى فـــرض هذه الضرائب بسلطات واسعة لا تخضع لرقابة فعلية عليها من الشعب . لذا فإن إيرادات الدومين الملكى كانت تختلط بالإيرادات العامة للدولة .

وقـــد أدى ذلك من ناحية (النفقات العامة) إلى تداخل نفقات التاج بالنفقات العامة ، فكان الحاكم ينفق فى شئون الدولة من إيرادات أملاكه الخاصة ، وكان ينفق علـــى شئونه الخاصة من إيرادات الدومين الحكومى والضرائب . وكانت الكيفية التى ينفق فيها الملك تلك الأموال تعد من أسرر الدولة التى لا يناقشه فيها أحد ولا يحاسبه علـــيها أحـــد . وســـاعد ذلك الملوك على الإسراف فى الإنفاق من الإيرادات العامة للدولة على شئونهم الشخصية .

بـــيد أن ممثلى الشعب واجهوا ذلك تدريجياً إلى أن استطاعوا فى إنجلترا فى عـــام ١٦٢٨ فى عهد الملك شارل الأول ، من تقييد حقه فى فرض وجباية الضرائب لأجـــل الـــتاج ولنفقاته إلا بإذن البرلمان . ثم بعد أن استقر حق البرلمان فى اعتماد الضـــرائب ، مد حقه تدريجياً لمناقشة ومراقبة كافة إيرادات الدولة ونفقاتها وإن كان حقـــه فـــى الرقابة على نفقات الملك قد تأخر كثيراً بسبب الامتيازات الملكية التى لا تمس . إلى أن جاء عهد الملكة فيكتوريا عام ١٨٣٧ حيث ظفر البرلمان بحق مناقشة النفقات العامة للدولة ، وانفصلت نفقات البيت المالك عن نفقات الحكومة المدنية .

ومـــا حدث فى إنجلترا وقع فى فرنسا ولكنه استغرق زمناً أطول ، إلى أن تمكن نـــواب الشـــعب بعد الثورة الفرنسية عام ١٧٨٩ من اكتساب حقهم فى اعتماد الإيرادات والـــنفقات العامة للدولة ، ولكن ذلك ظل سارياً من الناحية النظرية فقط ، أما من الناحية العملـــية فلـــم يلـــق حظـــه من التنفيذ العملى إلا عام ١٨١٤ بعد سقوط نابليون وصدور مجموعـــة التشريعات المالية الحديثة ، التى ترسخ مبدأ عدم قابلية الموازنة العامة للدولة



للتنفيذ إلا بعد اعتماد ممثلى الشعب لها . ومع مطلع القرن التاسع عشر بدأ يسود فى أوروبا كلها مبدأ استقلال الميزانية العامة عن الأموال الشخصية للحكام ، وحق نواب الشعب فى مناقشة واعتماد كافة بنودها والرقابة عليها.

٢ - إتخاذ خزانة عامة للدولة : [١]

أدى استقلال مالية الدولة عن مالية الحاكم، إلى بروز نظام مالى متميز للدولة . من أهم أدوات هذا النظام إنشاء خزانة عامة للدولة ، تعد بمثابة الصندوق الوحيد الذى تنتهى إليه كل إيراداتها العامة ، وتبدأ منه كافة نفقاتها العامة . وتتمتع هذه الخزانة بالاستقلال عن سلطات الحكام الذى يجعلها بمنأى عن استبدادهم فى تحديد مواردها ، وعن نزواتهم فى التبذير فى مجالات نفقاتهم الخاصة .

ثانياً - فلسفة تدوين الميزانية العامة :

إقتضى المظهر الحديث للميزانية أن يتم تدوينها فى وثيقة ، تحتوى على تقديرات السلطة التنفيذية لما تتوقعه من نفقات عامة فى السنة المقبلة ، وما سوف تحصل عليه من إيرادات عامة لتغطية هذه النفقات . وتدوينها فى وثيقة واحدة تضم إيراداتها ونفقاتها العامة هام للتعرف على المركز المالى للدولة . كما أنه مطلوب حتى يتمكن نواب الشعب من إجازتها والرقابة على حسن تنفيذها . ويتم تحرير هذه الوثيقة وتبويبها وفقاً لقواعد أو مبادئ موضوعية سيأتى ذكرها .

ثالثاً - فلسفة اتخاذها كأداة توجيهية ورقابية :

كان الفكر التقليدى يؤمن بحياد الدولة وضرورة عدم تدخلها فى الحياة الاقتصادية والاجتماعية لإجراء أية تغييرات بها لأن ذلك فى نظرهم من شأنه أن

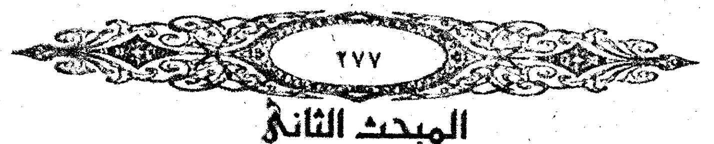
(١) راجع : د. رياض الشيخ ، المالية العامة فى الرأسمالية والاشتراكية ، القاهرة دار النهضة العربية ١٩٦٦ ص ١٨١ .

يفســد من آلية عمل جهاز السوق . وبالتالى كان يتطلب ذلك عدم استخدام الموازنة العامـــة الدولة لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية قومية ، ولا شك أن أداة الدولة فى تنفيذ ذلك هى ميزانيتها العامة . مما يدل على أن اتخاذ ميزانية الدولة كأداة توجيهية مر بنفس التطور من الحياد إلى التوظيف والتدخل .

أمـــا عـــن اتخاذ الميزانية العامة كأداة رقابية ، أى لإخضاع السلطة التنفيذية لإشـــراف الشـــعب ، فلم يتحقق فى المجتمع الغربى إلا بعد صراع طويل بين نواب الشعب والملوك أو الحكام من ناحية ، وبينهم وبين السلطة التنفيذية من ناحية أخرى، إلـــى أن تـــم فصـــل الميزانـــية العامة عن الأموال الشخصية للملوك ليتقرر للسلطة التشـــريعية حـــق الإشـــراف على السلطة التنفيذية ورقابة أعمالها من خلال إجازتها لميزانية الدولة ومتابعتها لمدى تنفيذها لها .

• • •

هذه باختصار أهم النقاط الممثلة لفلسفة الفكر المالى الوضعى للميزانية العامة للدولـــة والـــتى ننـــتقل منها للتعرف على فلسفة الفكر المالى الإسلامى لها من خلال المبحث التالى .



المبحث الثانى

فلسفة الفكر المالى الإسلامى للميزانية العامة

سـيتم التعرف على فلسفة الفكر المالى الإسلامى للميزانية العامة من خلال . تلـك المحـاور الثلاثة السابق دراستها لبيان فلسفة الفكر المالى الوضعى لها وهى : فلسفة استقلالها وتدوينها واتخاذها كأداة توجيهية ورقابية .

أولاً – فلسفة استقلال الميزانية العامة :

لـم يمـر المجتمع الإسلامى بنفس التجربة التى خاضها المجتمع الغربى من صـراع مـع السـلطة الحاكمـة للوصول إلى استقلال الميزانية العامة عن الأموال الشخصية للحكام ، واتخاذ خزانة عامة للدولة على النحو التالى .

١ – استقلالها عن الأموال الشخصية للحاكم :

اسـتقلال الميزانـية العامة للدولة عن أموال الحاكم ، كان مقرراً منذ إنشاء الدولـة الإسـلامية الأولى . فتحديد الموارد العامة وكذا وجوه إنفاقها لم ينفرد النبى (ﷺ) بسـلطة تقديـرها ، ولكـن السلطة الإلهية هى التى كانت تقررها ، حيث كان تحديدهـا يـتم بوحى من السماء ولا دخل للنبى (ﷺ) فى ذلك . فالموارد العامة من زكـاة وغنائم وفئ وجزية ... كانت تفرض وتتحدد وجوه إنفاقها بنص القرآن ، ولم يتدخل الرسول (ﷺ) فيها إلا على سبيل تفسيرها ليس إلا .

فلم ينفرد الحكام المسلمون بسلطة فرض هذه الإيرادات أو إنفاقها ، كما فعل حكـام الغرب مما أدى إلى ثورة الشعب عليهم . ولكنهم فصلوا منذ إنشاء أول دولة إسـلامية بين الأموال العامة للدولة وأموالهم الخاصة . وكانت أعطياتهم منها محددة إمـا بـنص القرآن بالنسبة للنبى (ﷺ) ، أو بإجماع مجالس الشورى الممثلة للشعب بالنسبة للخلفاء الراشدين من بعده .

فالنــبى (ﷺ) حــرم جانباً من موارد الدولة الإسلامية على نفسه وعلى أفراد أســرته مــن أزواجــه وأولاده وكذا على جميع أهله من أقاربه من بنى هاشم وبنى المطلــب، وهو الجانب المتعلق بالصدقات ، سواء كانت واجبة كالزكاة أو غيرها من الصــدقات المنثورة . فقال فيما رواه مسلم فى صحيحه : " إن هذه الصدقات إنما هى أوساخ الناس ، وإنها لا تحل لمحمد ولا لآل محمد " . [1] أما باقى الموارد فلقد تحدد حقــه فــى نوعيــن منها فقط هما الفئ والغنائم ، إذ حدد القرآن نصيبه فيهما بخمس الخمس أى ١٠% من كل منهما . يستحقه هو أو من يؤم المسلمين من بعده ، للصرف منه على نفسه وأهله ، وما تبقى منه يرده ليصرف على مصالح المسلمين .

وعلى هذا الهدى صار الخلفاء الراشدون حيث لم يكن لهم نصيب فى موارد الدولة الإسلامية ، إلا فيما يتعلق برواتبهم التى لم ينفردوا بتحديدها ، بل كان ذلك يتم بعد أخذ رأى مجلس الشورى .

٢- اتخاذ خزانة عامة :

سبق الإسلام الغرب بما يزيد على عشرة قرون فى إنشاء خزانة عامة تورد فــيها الموارد العامة للمسلمين وتنفق منها مصروفاتهم ، وكانت تتمتع بالاستقلال عن أموال الحكام ، وتسمى ببيت مال المسلمين .

---

[1] رواه مسلم فى الجامع الصحيح ، القاهرة ، كتاب التحرير بلا عام نشر جـ٣ ص ١١٩ .

[2] راجع الآية (٧) من سورة الحشر ، والآية(٤١) من سورة الأنفال ، وسبق ذكرهما فى الباب الثانى على الإيراد العام.

وقد وضعت اللبنة الأولى لبيت مال المسلمين فى عهد الرسول (ﷺ) منذ غزوة بدر[١] . بيد أن غنائمها وزعت يومها دون أن يتبقى منها شيئاً يستحق الحفظ فى بيت المال ، ولكن الغزوات التى تلتها أسفرت عن غنائم من الأموال والمتاع التى كانت تحمل إلى المسجد وتوزع فيه . كما أن أموال الزكاة من الإبل والبقر والأغنام كانت تجمع فى مراع وكان لها رعاة يقومون عليها . وكان يتخذ من المسجد ومراعى الصدقة مقرين لبيت مال المسلمين .واستمر الحال على ذلك فى عهد الرسول (ﷺ) وعهد أبى بكر الصديق (رض) ، الذى عين أبا عبيده بن الجراح أميناً لبيت مال المسلمين .[٢]

ولما جاء عهد عمر بن الخطاب (رض) ، واتسعت الدولة الإسلامية فى عهده، وكثرت أعمالها وأموالها ، أنشأ الدواوين اللازمة لتنظيمها ، فكان عمر هو أول من أنشأ الدواوين فى الإسلام . [٣] وكانت تقسم إلى أربعة دواوين أحدها يختص بالجيش والثانى بالأعمال ، والثالث بالعمال ، والرابع ببيت مال المسلمين من دخل وخراج .

وكان بيت مال المسلمين ينقسم إلى أربعة أقسام : أحدها للزكاة ، والثانى للجزية والخراج ، والثالث للخمس ، والرابع للضوائع ومن لا وارث له . [٤]

ثانياً – فلسفة تدوين الميزانية العامة :

الميزانية العامة بإيراداتها العامة ونفقاتها العامة ، ولدت بمولد الدولة الإسلامية فى المدينة فى عهد الرسول (ﷺ) . بيد أن تدوينها فى وثيقة مكتوبة ، لم

---

[١] راجع عبد الكريم الخطيب ، السياسة المالية فى الإسلام وصلتها بالمعاملات المعاصرة ، القاهرة ، دار الفكر العربى ١٩٧٦ ص ٦٠ .

[٢] أنظر قطب إبراهيم ، النظم المالية فى الإسلام ، القاهرة ، الهيئة المصرية العامة للكتاب ١٩٨٦ ص ٢٠٩ .

[٣] أنظر الماوردى ، الأحكام السلطانية والولايات الدينية ، القاهرة ، دارالفكر ١٤٠٤ – ١٩٨٣ م ص ١٧٥ .

[٤] أنظر د. عوف الكفراوى ، الرقابة المالية فى الإسلام ، الإسكندرية ، مؤسسة شباب الجامعة ، ١٩٨٣ ص ٩٩ .

نستوقف على تاريخ ظهوره فى الإسلام . ولكن واقع حال الدولة الإسلامية ، خاصة فى عهد عمر بن الخطاب ، واتخاذه للدواوين التى كان أولها فى الظهور هو ديوان بيت المال [١] ، ليدل على وجود هذه الوثيقة المكتوبة . وعلى أن أول ميزانية وضعت فى الإسلام ظهرت فى عهد عمر بن الخطاب (ﷺ) .

وقد اجتهد البعض فى تصور هيكل هذه الميزانية ، وصاغ بنودها فى جدول من عمودين ، ليضم أولهما مواردها العادية من زكاة وخراج وجزية وعشور وممتلكات الدولة ، ومواردها غير العادية من توظيف ووقوف وهبات . بينما يتضمن عمودها الثانى نفقاتها الإدارية والاقتصادية والاجتماعية والتحويلية والحربية وتنمية المجتمع . [٢] واجتهد البعض الآخر فى بيان أرقام المبالغ النقدية التى تضمنها تلك الميزانية الأولى . [٣]

ويعضد هذا الاتجاه النظم التى وضعت لديوان بيت المال فى عهد عمر بن الخطاب (ﷺ) وتطورت بعده . وهى نظم تعتمد على المستندات المكتوبة سواء فى قبول إيرادات البيت ، أو فى إنفاقها . ولقد بلغ من الدقة ما كفل لها أحكام ضبط الإيرادات العامة والمصروفات العامة . [٤]

---

[١] أنظر فى كيفية ظهوره : أبا يوسف . كتاب الخراج . بيروت لبنان . دار المعرفة بدون عام نشر ص ٤٥ . كذلك الماوردى ، الأحكام السلطانية م س ص ١٧٢ .

[٢] راجعها لدى : قطب إبراهيم ، النظم المالية فى الإسلام . م س ص ١٨٠ ، ١٨١ - لدى د. محمود نور ، تحليل النظام المالى فى الإسلام ، القاهرة ، المجلس الأعلى للشئون الإسلامية ١٩٧٥ ص ٨٩ .

[٣] د. بدوى عبد اللطيف ، الميزانية الأولى فى الإسلام . القاهرة ، سلسلة الثقافة الإسلامية شوال ١٣٧٩ - ١٩٩٠م .

[٤] د. سليمان الطماوى ،عمر بن الخطاب وأصول السياسة والإدارة الحديثة دراسة مقارنة ، القاهرة ، دار الفكر العربى ، ط٢ ، بدون عام نشر ص ٣٠٧ وما بعدها .

ومن أهمها الدال على صياغة وثيقة الموازنة العامة ، ما ذكره النويرى المتوفى سنة ٧٣٣هـ في كتابه نهاية الأرب فى فنون الأدب [١] ، من أن كاتب ديوان بيت المال يلتزم برفع حسابات سنوية يوضح فيها جملة الإيرادات مخصوماً منها جملة المصروفات ، وعما إذا كان هناك فائض أو عجز . وقد وصف البعض ذلك بأنه يمثل موازنة تقديرية . [٢] ولكن الموازنة التقديرية توضع فى أول العام المالى وقبل بدايته وفقاً لعنصر التقدير أو التنبؤ ، أما هذا الحساب فيحرره كاتب ديوان بيت المال فى نهاية السنة ، مما يجعله فى حكم الحساب الختامى للميزانية الذى يضم أرقاماً فعلية وليست تقديرية للإيرادات والمصروفات الفعلية ، مما يدل على وجود ميزانية تقديرية وضعت فى أول العام المالى ، ويختمها كاتب الديوان بهذا الحساب الختامى الفعلى .

وواضح أن هذه الميزانية كان مراعى فيها كافة المبادئ والقواعد الأساسية التى تقوم عليها الميزانية الحديثة مثل مبدأ سنوية الميزانية ، ومبدأ وحدة الميزانية ، ومبدأ عمومية الميزانية ، ومبدأ توازن الميزانية .

ولا يتسع المجال للاستدلال على وجودها جميعاً فى الإسلام ، بيد أنه يكتفى بالاستدلال على واحد منها وهو مبدأ سنوية الميزانية . فحينما أراد عمر بن الخطاب أن يضع ميزانية الدولة الإسلامية ، يقول أبو يوسف فى كتابه الخراج أنه : جمع أناساً من أصحاب رسول الله (ﷺ) فقال : " ما ترون ، فإنى أرى أن أجعل عطاء الناس فى كل سنة وأجمع المال فإنه أعظم للبركة قالوا : اصنع ما رأيت فإنك إن

---

[١] راجع د. شوقى عبده الساهى مراقبة الموازنة العامة للدولة فى ضوء الإسلام ، القاهرة بدون ناشر ، ١٤٠٣هـ - ١٩٨٣م وقد رجع إلى :- النويرى ، نهاية الأرب فى فنون الأدب ، طبعة القاهرة ص ٢٩٧ .

[٢] المرجع السابق ص ٢٩٧ .

شـــاء الله موفــق . قــال : ففرض الأعطيات ... " . [١] وظاهر النص يدل على أنه صــرح بجمعــه للمــال أى للإيرادات العامة للدولة سنوياً ، وكذلك إنفاقها سنوياً فى جانب من نفقاتها المتعلق بالأعطيات ، أما باقى النص فيشير إلى أنه أخذ يكتب ذلك، ممــا يؤكد أن ميزانية الدولة التقديرية كانت مكتوبة . كما أنه ليس بخاف مدى الأخذ بمبدأ السنوية فى الزكاة خاصة فى أنواعها الحولية . [٢]

ثالثاً – فلسفة اتخاذها كأداة توجيهية ورقابية :

أمــا اتخــاذ ميزانــية الدولــة كــأداة توجيهية ، لتحقيق أهداف قومية اقتصادية واجتماعــية، فأمر مسلم به إسلامياً ، ففى الزكاة على سبيل المثال ، بين الرسول (ﷺ) أن من أهدافها الرئيسية التدخل فى الدخول الموزعة لإعادة توزيعها بين الأغنياء والفقراء من بــاب تقريــب هوة التفاوت بينهم ، لما قال لمعاذ بن جبل حين أرسله والياً على اليمن : "فأعلمهم أن فى أموالهم صدقة تؤخذ من أغنيائهم وترد على فقرائهم " . [٣]

وبالنســبة لاســتخدام الميزانــية العامة كأداة رقابية ، فلقد كانت وحدات الإدارة المحلــية فى الولايات الإسلامية ، تخضع فى عهد عمر بن الخطاب (ﷺ) للرقابة المالية لجهــاز ديــوان بيــت المال . وكانت حساباته تسوى بموجب مستندات مؤيدة للإيرادات والمصــروفات ، يتم قيدها فى سجلات الديوان بعد اعتمادها ومراجعتها بمعرفة موظفى الديــوان ، حيــث كــان يجــرى عمل حساب يومى للإيرادات والمصروفات فى دفتر (المــياومه) ، وترحــيله لدفــتر الجريدة الذى يماثل (دفتر الأستاذ) . مع إجراء حساب ختامى فى نهاية كل سنة ، على شكل ميزان يتوازن فيه جانباه للدلالة على صحته . [٤]

---

[١] راجع أبا يوسف ، الخراج ، م س ص ٤٤ .

[٢] راجعها لدى : د. صبرى عبد العزيز ، أثر الزكاة فى توزيع وإعادة توزيع الدخول والثروات رسالة دكتوراه ، كلية الحقوق جامعة المنصورة ١٩٩٦ ص ٣٦٥ وما بعدها .

[٣] رواه البخارى فى صحيحه ، القاهرة ، مطبعة الحلبى ، بدون عام نشر جـ١ ص ٢٤٢ .

[٤] د. شوقى عبده الساهى ، مراقبة الموازنة العامة للدولة فى الإسلام م س ص ١٠٩ – ١١٠ .

أمـــا إدارة بيـــت المال وكذا وحدات الإدارة المحلية فقد كانت تخضع لرقابة السلطة التنفيذية ممثلة في شخص رئيس الدولة . يدل على ذلك ما رواه أبو عبيده في كتابه الأموال [١] ، من " أن عمر بن الخطاب أتي بمال كثير - قال أبو عبيده أحسبه قـــال من الجزية - فقال : إني لأظنكم قد أهلكتم الناس ! قالوا : لا ، والله ما أخذ إلا عفواً صفواً . قال : فلا سوط ولا نوط ؟ قالوا : نعم ؟ قال : الحمد لله الذي لم يجعل ذلك على يدي ولا في سلطاني " .

أمـــا الســـلطة التنفيذية ورئيس الدولة ، فقد كان أعضاؤها يخضعون لرقابة الشعب . فعمر كان يتخذ له مجلساً للشورى من كبار صحابة رسول الله (ﷺ) لم يكن يتجاوزه في رأي . ومن أبرز الأمثلة على ذلك أرض السواد ، لما فتحت عنوة جمع عمـــر مجلـــس الشورى ليستشيرهم في أمر توزيعها ، خاصة وأن حكم توزيعها هو بإعطاء المقاتلين أربعة أخماسها ، وتنفيذ ذلك من شأنه أن يؤدي إلى تفاوت كبير في توزيع الثروات في المجتمع الإسلامي .

فانقســـم المجلـــس إلـــى فريقين : أحدهما بقيادة بلال بن رباح وعبد الرحمن بن عوف، وكان يرى تقسيمها على المقاتلين ، يعضدهم آية توزيع الغنائم .[٢] والفريق الثاني كان يتكون من عثمان وعلي وطلحه ومعاذ بن جبل ، وكان يذهب إلى عدم توزيعها على الفاتحيـــن ، ووقفهـــا مملوكـــة ملكية عامة للدولة الإسلامية ليدخل خراجها في بيت مال المســـلمين . وقـــد وضح هذا الرأي معاذ لعمر بن الخطاب لما أراد أن ينفذ رأي الفريق الأول ، ويقســـم الأرض على المقاتلين ، فقال له معاذ : " والله إذن ليكونن ما تكره ، إنك إن قسمتها صار الريع العظيم في أيدي القوم ، ثم يأتي من بعدهم قوم يسدون من الإسلام مسداً ، وهم لا يجدون شيئاً ! فانظر أمراً يسع أولهم وآخرهم " .[٣]

---

[١] أبـــو عبـــيده ، الأموال ، القاهرة ، مكتبة الكليات الأزهرية ومكتبة دار الفكر ١٤٠١ هـ ١٩٨١ م ص ٤٦ .ولا نوط أي ولا تعليق للشخص .

[٢] راجع أبا يوسف ، الخراج ، م س ص ٣٥ .

[٣] أبو عبيده ، الأموال / م س ص ٦٠ ، ٦١ .

فمـال عمـر لرأى معاذ وفريقه ، فعارضه فريق بلال ، حتى أن عمر كان يدعو الله أن يلهمه الحجة المعضدة لرأيه ، ويقول : " اللهم اكفنى بلالاً وذويه ". [١]: حـتى ألهمـه الله إياهـا فقال لمجلس الشورى [٢] " قد وجدت حجة فى تركه وأن لا أقسـمه ، قـول الله تعالى : " للفقراء المهاجرين الذين أخرجوا من ديارهم وأموالهم يبتغون فضلاً من الله ورضواناً " . [٣] فتلا عليهم حتى بلغ إلى قوله تعالى : " والذين جـاءوا من بعدهم " قال : كيف أقسمه لكم ، وأدع من يأتى بغير قسم ؟ فافتتح مجلس الشـورى بفريقـيه بـرأى عمر وأجمعوا على تركه الأرض بأيدى مستغليها ووضع الخراج على أرضيهم والجزية على رؤوسهم .

فهذا الأثر يدل على أن الحاكم المسلم – كعمر – لم يكن ليستبد برأيه فى أى أمـر مـن الأمور خاصة المالية ، كما كان يفعل ملوك أوروبا ، بل كان يخضع فى ذلك لرقابة الشعب .

* * *

بذلـك تكـون فلسفة كل من الفكرين الماليين الوضعى والإسلامى للميزانية العامـة قـد وضـحت فـى خطوطها العامة ، وننتقل للتعرف عليها فى مبادئها فى أحكامها التفصيلية .

---

[١] أبو عبيده ، الأموال / م س ص ٦٠ ، ٦١ .

[٢] أبو يوسف ، الخراج ، م س ص ٣٥ .

[٣] سورة الحشر آية ٨



الفصل الثانى

المبادئ الأساسية لميزانية الدولة

حتى تتمكن السلطة التشريعية من تقييم تحضير السلطة التنفيذية لميزانية الدولة ومراقبة تنفيذها لها ، فإنه يلزم أن يراعى فى إعدادها عدداً من المبادئ ألتى تجعلها على قدر من الوضوح والشمول والتوازن ، بحيث يتمكن نواب الشعب من أدائهم لدورهم المذكور . وهى مبادئ وحدة الميزانية وعموميتها وسنويتها وتوازنها.

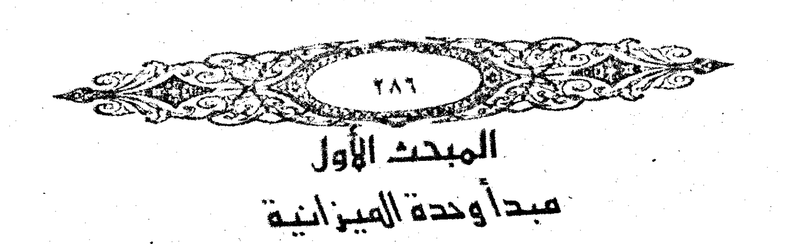
وقد تطورت هذه المبادئ بالتطور الذى لحق بدور الدولة من الدور المحايد إلى الدور التدخلى والتخطيطى ، فأدخلت عليها عديد من الاستثناءات مما يتطلب التعرض لهذه المبادئ واستثناءاتها فى مباحث أربعة على النحو التالى :

المبحث الأول – مبدأ وحدة الميزانية .

المبحث الثانى – مبدأ عمومية الميزانية .

المبحث الثالث – مبدأ سنوية الميزانية .

المبحث الرابع – مبدأ توازن الميزانية .



المبحث الأول
مبدأ وحدة الميزانية

ونوضحه فى مفهومه ثم فيما طرأ عليه من استثناءات :

(أ) مفهومه :

يعنى مبدأ وحدة الميزانية ، أن يتم إدراج كافة (النفقات العامة والإيرادات العامة) فى ميزانية واحدة . وذلك حتى يمكن (مالياً) التعرف بوضوح على المركز المالى للدولة ، وعما إذا كان هناك فائض أو عجز فى ميزانيتها العامة . وكى يتمكن (سياسياً) نواب الشعب من تقييم إعداد الميزانية ومراقبة تنفيذها بشكل فعال وليس صورياً .

ولقد تضمنت المادة الثالثة من قانون الموازنة العامة المصرى هذا المبدأ بنصها على ضرورة أن "تشمل الموازنة العامة للدولة جميع (الاستخدامات والموارد) ، لأوجه نشاط الدولة ، التى يقوم بها كل من الجهاز الإدارى ، ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة ، وصناديق التمويل الخاصة ، وأية أجهزة أو وحدات عامة أخرى ، يصدر بها قرار من رئيس مجلس الوزراء " .

(ب) استثناءاته :

تطلبت الضرورة خروج الدولة على مبدأ وحدة الميزانية فى المواضع التالية.

١- الميزانية غير العادية :

فلقد أدى تقسيم النفقات والإيرادات العامة إلى عادية وغير عادية ، إلى أخذ بعض الدول بالميزانية العادية والميزانية غير العاديه معاً . بحيث تشتمل (الميزانية العادية) على النفقات العامة العادية ، التى تتكرر بصفة دورية كالأجور والمرتبات

وأقســاط الديــن العــام ، وعلى الإيرادات العامة العادية الدورية ، كالضرائب والرسوم ودخــل أملاك الدولة.. بينما تخصص (الميزانية غير العادية) لتضم النفقات العامة غير العاديــة والاستثنائية ، كنفقات التسليح والمشروعات الاستثمارية الكبرى ، وما تتطلبه من إيرادات عامة غير عادية ، تمول عن طريق العجز بالقروض العامة والإصدار الجديد .

وقد قل تمييز الدول بين هذين النوعين من الميزانية ، ولجأت إلى التوحيد بينهما نظــراً لفقــد تلــك التفرقة بين النفقات والإيرادات العامة العادية وغير العادية كثيراً من أهميــتها ، مــع تطور دور الدولة من الدولة الحارسة إلى الدولة المتدخلة والمخططة ، وصيرورة اللجوء إلى النفقات والإيرادات غير العادية ، أمراً عادياً وليس استثنائياً .

٢- الميزانيات الملحقة والمستقلة :

تلجــأ الــدول إلــى منح عدد من مرافقها (أو مؤسساتها) العامة التى تتمتع بالشخصــية الاعتــبارية ، إســتقلالاً مالياً فى إعدادها لميزانياتها ، حتى تتمكن من ممارســة نشــاطها الــتجارى أو الصــناعى أو الخدمى ، بحرية تخلصها من قرود الروتين المالى الحكومى . وكذلك حتى يمكن الوقوف بسهولة على مركزها المالى ، وما به من ربح أو خسارة .

وعادة ما يتم حجز مصطلح (الميزانيات الملحقة) ، للمؤسسات العامة التى لا تتمــتع بالشخصية الاعتبارية المستقلة عن الدولة ، بحيث تتمتع هذه المصالح بنوع مــن الاســتقلال المالى دون الإدارى أو السياسى . فلا تظهر ميزانياتها فى الميزانية العامــة للدولــة . وإنما الذى يظهر فيها هو (فائضها) الذى تم ترحيله إلى ميزانية الدولة ، أو (خسارتها) التى تتحمله ميزانية الدولة . وبالتالى يسرى عليها ما يسرى على ميزانية الدولة من وجوب عرضها على البرلمان لإجازتها ومراقبتها .

أمـــا (الميزانـــيات المســـتقلة) فتســـتخدم مع المؤسسات العامة التى تتمتع بالشخصية الاعتبارية المستقلة عن الدولة . حيث يتم منحها استقلالاً مالياً وإدارياً عن الدولة . فتتولى ذاتياً تدبير إيراداتها لتغطية نفقاتها دون أن تتحمل ميزانية الدولة شيئاً مـــن عجزها أو تستفيد من فائضها . كما تمنح أحياناً استقلالاً سياسياً عن البرلمان ، فلا تعرض ميزانياتها عليه ، إلا إذا نص على ذلك قانوناً .

ولكـــن الواقع التشريعى لكثير من الدول يدل على أن مشرعيها الماليين ، لم يلـــتزموا دومـــاً بهذه التفرقة بين الميزانيات الملحقة والميزانيات المستقلة ، مما جعل الفـــارق بينهما غير واضح ، ودفع عدداً منهم – كالمشرع المصرى – نحو دمجهما معاً فى الميزانية العامة للدولة .

٣- الحسابات الخاصة التى تمسكها الخزانة العامة :

عـــادة مـــا تفتح الخزانة العامة للدولة (حسابات خاصة) لبعض المدخلات والمخرجات المالية ، التى لا تشكل عبئاً على ميزانية الدولة والتى تتردد بين أن تكون (إيرادات مردودة) أو (نفقات مستردة) . لذلك فإنها لم تكن تمر بالإجراءات العادية لتحضير وتنفيذ الميزانية ولا تخضع للرقابة البرلمانية . ومثال (الإيرادات المردودة) فتح حساب خاص تودع به مبالغ التأمين التى يدفعها أصحاب العهد المالية من موظفى الدولـــة ، والتى ترد إليهم بعد انتهاء مدد تكليفهم دون وجود عجز فى عهدهم . وكذا مـــبالغ التأمين التى يودعها المقاولون لحين آدائهم لأعمالهم التى تعاقدوا مع الحكومة على تنفيذها فى المواعيد وبالشروط المقررة . ويلحق بها كذلك (الهبات النقدية) ألتى يدفعها بعض الأفراد للدولة ، ويشترطون إنفاقها على وجوه محددة .

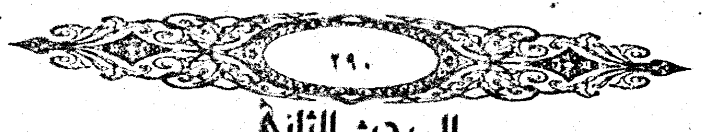
أمـــا (الـــنفقات المستردة) التى يفتح لها حسابات خاصة ، فتجد مثالها حين يفتح حساب خاص تودع فيه مبالغ تخصص لإصلاح ما دمرته الحرب ، على أن يتم

تغطيتها من التعويضات التى سيدفعها العدو . أو فتح حساب خاص فى أوقات الأزمات لمنح قروض لإعانة أصحاب أنشطة معينة على أن يقوموا بسدادها بعد زوال تلك الأزمات .

وإذا كانت (الإيرادات المردودة) لا تشكل استثناء على مبدأ وحدة الميزانية، فإن (النفقات المستردة) يمكن أن تمثل استثناء عليه ، إذا لم تتمكن الدولة من استرداد كل أو بعض هذه النفقات . الأمر الذى دعى عدداً من المشرعين الماليين - منهم المشرع المالى المصرى - إلى النص على إدراجها ضمن ميزانية الدولة عملاً بمبدأ وحدة الميزانية .

❀ ❀ ❀

مما تقدم يتضح أن مبدأ وحدة الميزانية ، ما زال يحظى باحترام المشرعين الماليين ، حيث أن معظم الاستثناءات التى طرأت عليه - كالميزانيات غير العادية ، والميزانيات الملحقة والمستقلة ، والحسابات الخاصة - تردد المشرعون الماليون بين الإقلاع عنها أو تقييد مجالات استخدامها . وننتقل إلى المبحث التالى للتعرف على مواقفهم من مبدأ عمومية الميزانية .



المبحث الثانى
مبدأ عمومية الميزانية

سيجرى هنا اتباع نفس المنهج المتبع مع المبدأ السابق ، بإبراز مبدأ عمومية الميزانية فى : مفهومه ثم فى إستثناءاته .

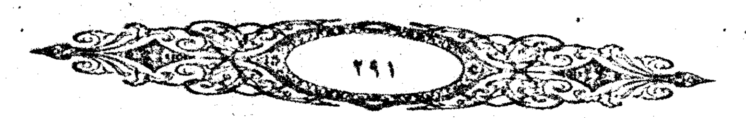
(أ) مفهومه :

ويعنى هذا المبدأ أن تكون ميزانية الدولة من العموم والإجمال ، بحيث تشمل كـل النفقات والإيرادات العامة ، دون إجراء مقاصة بينهما . فلا تخصم نفقات مرفق حكومى من إيراداته ، ولا يخصص إيراد معين لتغطية نفقة معينة ويعنى ذلك أن هذا المبدأ يتأسس على قاعدتين هما : عدم الخصم وعدم التخصيص .

١- قاعدة عدم الخصم :

ومـؤدى هـذه القـاعدة أن يتم العمل بطريقة (الميزانية الإجمالية) ، التى تظهر فيها كل الإيرادات والنفقات العامة ، دون إجراء مقاصة بينهما . وليس بطريقة (الميزانـية الصافية) التى تسمح للمرفق بخصم نفقاته من إيراداته ، بحيث لا يظهر فى الميزانية العامة سوى رصيده فقط .

فطريقة (الميزانية الصافية) وإن كانت تتميز بأنها تلائم المشروعات العامة الـتجارية والصناعية ، حيث تظهر بوضوح المشروع الرابح من المشروع الخاسر ، إلا أنـه يعيبها أنها تبين رصيد المرفق فحسب ، دون أن تسمح بتتبع نفقاته وإيراداته الفعلية من المبالغ فيها . وهو ما توفره طريقة (الميزانية الإجمالية) .



٢ – قاعدة عدم التخصيص :

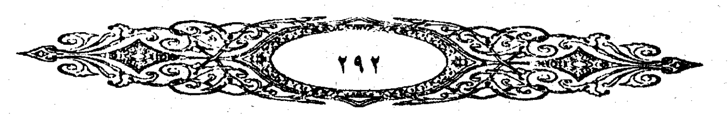
فــلا يجــوز تخصــيص إيــراد معين لتغطية نفقة معينة ، وإنما تصب كافة الإيــرادات العامــة فــى ميزانية الدولة كوحدة واحدة ، لتصرف على كافة النفقات العامة، دون مفاضلة أو تفضيل لإحداها على الأخرى إلا بحسب أهميتها .

وتتمــيز قاعدة عدم التخصيص بأنها (سياسياً) تساعد البرلمان على إحكام رقابــته علــى أوجــه الإيــرادات والنفقات العامة ، فلا يفلت من رقابته إيراد معين خصــص لــنفقة معينة ولم يظهر فى الميزانية . كما أنها (مالياً) تمنع مغالاة بعض المصالح الحكومية فى تقدير نفقاتها ، إذا ما خصصت مواردها لتمويلها . فضلاً عن أنها (اجتماعياً) تحول دون مطالبة كل فئة من فئات ممولى الضرائب ، بتخصيص مدفوعاتها الضريبية لأوجه الإنفاق التى تعود عليها وحدها بالمنفعة دون باقى الفئات الاجتماعــية الأخــرى ، مما يعد خروجاً على مبدأ التضامن الاجتماعى ، وإضعافاً لروابط الوحدة الإجتماعية .

(ب) إستثناءاته :

لــم تحــل مــزايا مبدأ عمومية الميزانية بقاعدتيه المذكورتين ، دون خروج الــدول علــيه نظــراً لجمــوده الذى لا يتلاءم وطبيعة الأنشطة التجارية والصناعية والمالــية وأعمــال بعض السلطات المركزية والمحلية ، التى تحتاج إلى مرونة مالية تتوافر فى الأخذ بقاعدة (الميزانية الصافية والتخصيص) .

فاستثناءات مبدأ وحدة الميزانية ، تعد من قبيل الاستثناءات الواردة على مبدأ عمومــية الميزانــية ، وذلك حين تأخذ الدول بالميزانيات غير العادية أو المستقلة أو الملحقة أو الحسابات الخاصة للخزنة . وإلى جانبها توجد استثناءات أخرى أهمها:



١- الصناديق الخاصة :

تنشئ الدول صناديق تخصص حصيلتها لنفقات محددة ، مما يعد خروجاً على قاعدة عدم التخصيص . كصناديق (خدمة الدين العام) ، التى تخصص لها إيرادات معينة للوفاء بقروض عامة معينة . (وصناديق المؤازرة) المنشأة فى فرنسا ، التى تقبل أموالاً تدفعها اختيارياً جهات خاصة أو عامة ، وتشترط تخصيصها لنفقات محددة . (وصناديق التبرعات) التى تخصص أموالها الاختيارية للإنفاق على وجوه البر والخير .

٢- الموارد شبه الضريبية :

حيث تخصص بعض التشريعات الضريبية حصيلة ضرائب أو رسوم معينة، للصرف منها على أغراض محددة ، بحيث لا تدخل حصيلتها ضمن كتلة الموارد العامة للدولة . كالرسم المقرر فى فرنسا لصالح الصندوق الوطني للتنمية الزراعية ، والقانون المصرى رقم ٤٩٩ لسنة ٥٤ الذى خصص حصيلة الضريبة الإضافية على صحف الدعاوى الأوراق القضائية فى المحاكم لإنشاء وإصلاح وتأثيث دور المحاكم. والقانون الليبى رقم ٤ لسنة ٧٢ المعدل بالقانون رقم ٨٤ لسنة ٧٢ الذى فرض ضريبة إضافية على تذاكر دور الخيالة وخصصها لصالح المكفوفين .

❦ ❦ ❦

والاستثناءات المذكورة على مبدأ عمومية الميزانية ، إنما ورد على سبيل المثال لا الحصر ، ليقاس عليها ما شابهها من استثناءات أخرى . وننتقل من خلال المبحث التالى لدراسة مبدأ آخر من مبادئ الميزانية العامة هو مبدأ سنوية الميزانية .



المبحث الثالث

مبدأ سنوية الميزانية

ونبين هذا المبدأ فى مفهومه ثم فى إستثناءاته .

(أ) مفهومه :

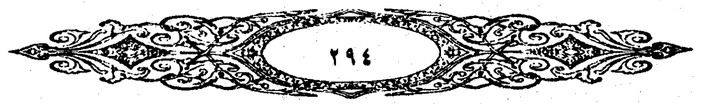
يعــنى مبدأ سنوية الميزانية تحديد عمرها بعام ، بحيث يصدق عليها مرة كل عام ، ويمتد سريانها على مدار العام . وتختلف بداية ونهاية السنة الميزانية من دولة لأخـــرى ، فمـــن الـــدول ما يجعلها تتزامن مع السنة الشمسية أو القمرية فى بدايتها ونهايـــتها . ومن الدول ما تبدأ الميزانية من أحد شهورها الداخلية ، كإبريل أو يوليو لتمتد لاثنى عشر شهراً تالية .

فـــإذا ما انتهت سنة الميزانية فيتم تصفية حساباتها المتبقية **بحساب نهائى** يتم إعداده بأحد الأسلوبين التاليين :

١- حساب الخزانة :

وفـــيه تدرج كافة الإيرادات والنفقات التى تم تنفيذها (فعلاً) خلال السنة ، ثم يغلق حسابها ويلغى ما تبقى (من نفقاتها) ، ويرحل لميزانية العام التالى ما تبقى (من ايراداتها).

ويتمـــيز هـــذا الأسلوب المحاسبى بالتزامه بمبدأ سنوية الميزانية ، فغلقه لحساب الميزانـــية فـــى نهايـــة السنة يمنع تداخل فترات تنفيذ الميزانيات . بيد أنه يؤخذ عليه أن إلغـــاءه لما لم يتم إنفاقه قد يدفع الحكومة إلى الإسراع فى صرفها قبل نهاية السنة ، وما فـــى ذلـــك مـــن إسراف ! كما أن ترحيله للمتبقى من الإيرادات ، قد يؤدى إلى تراخى الحكومة فى تحصيلها ، وما فى ذلك من إضعاف لتيار إيرادات الخزانة العامة ! مما يعد تشويهاً للصورة الحقيقية للنشاط المالى للدولة الذى جرى أثناء السنة المالية .



٢- حساب التسوية :

وفيه تدون كافة تصرفات الحكومة المالية التى تمت أثناء السنة المالية . مع ترك بـــاب الحســـاب النهائى مفتوحاً لحين تسوية ما تبقى من إيرادات لم تحصل ، ونفقات لم تصرف . ويتميز هذا الاسلوب بأنه لا يبتر التصرفات المالية ، التى أجرتها الدولة خلال الســـنة ، بـــل يـــبقى حسابها مفتوحاً لحين تمام تسويتها ، مما يعطى صورة كاملة غير منقوصـــة لنشـــاط الدولة المالى ، ومركزها المالى الفعلى الذى جرى أثناء السنة المالية . ولكن يعيبه أنه يمد فترة عمل الميزانية لحين تسوية كافة عملياتها المالية ، مما يؤدى إلى تداخل فترة تنفيذها مع الميزانية التالية ، ويربك عمل الحكومة ويضعف رقابة البرلمان ، وينطوى على خروج ضمنى على مبدأ سنوية الميزانية .

ولا يقـــدح ما تقدم فيما يتميز به مبدأ سنوية الميزانية من أنه يتناسب (مالياً) مع الطبيعة الدورية السنوية لسريان تيار النفقات والإيرادات العامة للدولة . والطبيعة السنوية لإجراء كل الحسابات القومية التى تتصل بحساب الميزانية كحساب الدخل القومى ، وكل ميزانيات المشروعات العامة والخاصة التى تمول وتتمول من مالية الدولة .

كمـــا أن مـــبدأ الســـنوية يتناســـب (فنياً) مع التنبؤات المالية التى تقوم عليها الميزانـــية . إذ تقـــل دقتها إذا زادت مدة تقديرها عن سنة ، وينقضى استقرارها إذا قلت مـــدة تقديرها عن سنة . فضلاً عن أنه مبدأ السنوية يتوافق (سياسياً) والرقابة البرلمانية المجديـــة علـــى نشاط الحكومة المالى . إذ لو طالت مدة الميزانية عن سنة لأضعفت من تلـــك الرقابة ، ولو قصرت عن سنة لاربكت عمل الحكومة ، لما يتطلبه إعداد الميزانية ومناقشتها من جهد ووقت يصعب تكرارهما أكثر من مرة خلال السنة .

(ب) استثناءاته :

اقتضت الظروف الاقتصادية والاجتماعية ، وكذا تطور دور الدولة من الدولة الحارسة إلى الدولة المتدخله والمخططة ، إلى الخروج على مبدأ سنوية الميزانية ، ويتخذ ذلك أحد الشكلين التاليين :

١- الميزانيات المؤقته :

أحياناً ما توجب ظروف طارئة عمل ميزانيات مؤقته ، تقل مدة الميزانية الواحدة فيها عن سنة . كما فى حالة تعديل بداية ونهاية السنة المالية ، إذ توضع ميزانية مؤقته لسد الفترة الزمنية الواقعة بين الموعدين القديم والجديد . وكما فى حالة بدأ السنة المالية دون اعتماد الميزانية الجديدة . إذ يتم مد العمل بالموازنة القديمة لحين اعتماد الميزانية الجديدة . وهى الحالة التى نص عليها الدستور المصرى لسنة ٧١ فى مادته ١١٥ . كذلك ميزانيات مواجهة الحروب ، فعادة ما توضع لها ميزانيات مؤقته ، كما حدث فى فرنسا إبان الحربين العلميتين الأولى والثانية ، حين فرضت فيها ميزانيات ربع سنوية .

٢- ميزانيات البرامج :

وهى ميزانيات (برامج) خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية والمشروعات الاقتصادية الكبيرة ، التى تحتاج إلى اعتمادات مالية تتجاوز ميزانية السنة الواحدة ويتم تقرير اعتماداتها بطريقتين :

الأولى – طريقة الاعتمادات بالارتباط : وهى طريقة نادرة الاستخدام ، يتم فيها قيد كافة المبالغ المطلوبة لتنفيذ برامج الخطة فى ميزانية السنة الأولى للخطة، دون أن يتم دفعها فعلاً ، وذلك حتى تتمكن الدولة من تنفيذ المشروعات التى تضمنها برنامج الخطة . ثم يقيد فى ميزانية كل سنة تالية الاعتمادات الفعلية التى تعهدت الإدارة بدفعها خلالها .

الثانية – طريقة القانون ببرنامج : وفيها يتم اعتماد البرنامج المالى للخطة كلهـا ، بقانون يصدره البرلمان ، ثم يوزع تنفيذ الخطة على مراحل سنوية ، ويوزع مـبلغ الخطـة علـى سنوات البرنامج ، ويتم قيد مبلغ كل سنة فى الميزانية العامة . وقانون برنامج الخطة ملزم للسلطتين التنفيذية والتشريعية ، بيد أنهما يجوز لهما تعديل مراحله فى الدولة الرأسمالية ، لأن الخطة ليست من طبيعة آمره فى معظم هذه الدول . بينما يجوز لهما تعديل مراحله فى الدول الاشتراكية للطبيعة الآمرة لبرامج الخطط فيها . ويتميز القانون ببرنامج بأنه ييسر تمويل مشروعات الخطة العامة سنوياً ، دون أن تمر بسلسلة الإجراءات السنوية للتصديق على الميزانية العامة . وقد أخذ الدستور المصـرى لسـنة ٧١ بهـذه الطريقة فى المادة ١١٤ منة ... وننتقل للمبحث التالى لتوضيح مبدأ آخر من مبادئ الميزانية هو مبدأ توازن الميزانية.

المبحث الرابع
مبدأ توازن الميزانية

ونعــرض مــبدأ تــوازن الميزانية فى (مفهومة) التقليدى ، ثم فى تطوره الحديث الذى يمثل (استثناء) عليه .

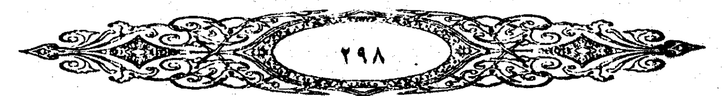
(أ)- مفهومة :

يقصد بمبدأ توازن الميزانية ، تساوى نفقاتها العامة مع إيراداتها العامة . وقد كــان الفكــر التقليدى يؤمن بفكرة (التوازن المالى) بين النفقات العامة (العادية) ، والإيــرادات العامة العادية ، (بلا عجز) يوقع فى الانكماش ، (ولا فائض) يحدث التضخم .

فلــم يكــن يســمح بالالتجاء إلى الإيرادات العامة غير العادية ، من قروض عاملــة وإصدار جديد ، إلا لتغطية نفقات عامة غير عادية كالنفقات الاستثمارية . إذ فــى هــذه الحالــة لن يقع عجز موازنى ، لأن النفقة الاستثمارية ستدر دخلاً يكفى لتغطــية القــروض وفوائدهــا . وستنتج سلعاً (أو خدمات) تكفى لاستيعاب الطلب المتزايد الذى يسببه الإصدار الجديد مما يمنع من حدوث التضخم .

(ب) استثناءاته :

تمــثل الخــروج علــى فكرة التوازن المالى للميزانية ، فيما ذهب إليه الفكر الحديــث مــنذ كينز ، إلى أن (التوازن المالى) ليس هدفاً فى حد ذاته ينبغى نيله . ولكن العبرة هو (بالتوازن الاقتصادى القومى) واستخدام الميزانية كأداة لتحقيقه .



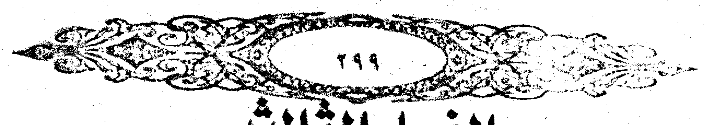
فـإذا مر الاقتصاد القومى بحالة من (الكساد) ، يقل فيها الطلب الفعلى عن العـرض الكلـى ، فلا مانع من قبول (عجز الميزانية) بحيث يسمح بزيادة نفقاتها على إيراداتها ، ويؤدى لزيادة الطلب الفعلى حتى يتوازن مع العرض الكلى .

وإذا وقـع الاقتصاد القومى فى حالة من (التضخم) يزيد فيها الطلب الفعلى علـى العرض الكلى ، فلا مانع من إيجاد (فائض فى الميزانية) تزيد فيه إيراداتها علـى نفقاتها، لامتصاص الزيادة فى عرض النقود ، حتى يقل الطلب الفعلى لتوازن مع العرض الكلى .

وبالـتالى فلا مانع من الأخذ بتوازن الميزانية ، إذا سمحت ظروف الاقتصاد القومـى بذلك ولكن الملاحظ أن الفكر الكينزى قد تعثر تطبيقه فى الربع الأخير من القـرن العشرين ، لحل مشكلات البطالة والتضخم عن طريق عجز الميزانية . حيث أثبتـت الـتجارب زيـادة التشغيل فى ظل توازن الميزانية ، مما أظهر اتجاهاً حديثاً يطالب بعدم الخروج على مبدأ التوازن المالى .

⚜ ⚜ ⚜

وباكتمال عرض المبادئ التى تتأسس عليها الميزانية العامة فى هذا الفصل ، مـن وحـدة وعمومـية وسنوية وتوازن الميزانية ، يمكن الانتقال من خلال الفصل التالى، لإظهار إجراءات إعدادها .



الفصل الثالث

تحضير ميزانية الدولة

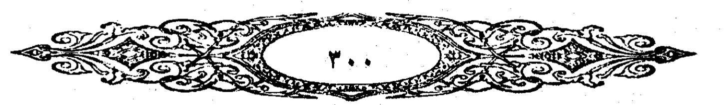
نتعرف على كيفية تحضير ميزانية الدولة ، بتعيين السلطة المختصة بذلك ، والإجراءات والطرق التى تتبعها فى إعدادها :

السلطة المختصة بتحضير الميزانية :

تختص (السلطة التنفيذية) ممثلة فى الحكومة بوزاراتها ومصالحها المختلفة، بتحضير ميزانية الدولة ، وتقدير كل من النفقات العامة والإيرادات العامة فى كل الدول . وعادة ما يتولى وزير المالية فى معظم دول العالم ، أو رئيس الجمهورية فى الولايات المتحدة الأمريكية ، إعداد مشروع ميزانية الدولة بعد استطلاع تقديرات كافة وزارات وهيئات الدولة . وتختلف سلطة وزير المالية فى تعديل تقديرات الوزارات الأخرى من بلد لآخر . غير أن المسلم به أنه فى حالة اختلافه معهم ، خاصة فيما يتعلق بميزانية الجيش ، فإن السلطة المختصة بالفصل فى ذلك هى مجلس الوزراء .

واختصاص السلطة التنفيذية بتحضير وإعداد ميزانية الدولة له ما يبرره ، على اعتبار أنها هى المسئولة عن تسيير كافة المرافق العامة للدولة ، مما يجعلها أقدر سلطات الدولة على تقدير نفقاتها وإيراداتها . إلى جانب أنها هى المختصة بتنفيذ الميزانية ، وبالتالى فهى أولى الجهات بتحضيرها ، حتى تتجنب احتمالات تعارض طرق إعدادها مع أساليب تنفيذها من ناحية ، وكى تتمكن من عرض برنامج عملها السياسى والاجتماعى والاقتصادى خلال السنة من ناحية أخرى .





إجراءات تحضير الميزانية :

يتم إعداد مشروع ميزانية الدولة من أسفل إلى أعلى ، أى من الجهات الدنيا (كالمصـــالح والإدارات) ، إلـــى الجهات العليا (كالوزارات التابعة لها) ، ليتولى الوزيـــر المخـــتص – وزير المالية عادة – إدراجها فى مشروع ميزانية يعتمده من الجهـــات الرئاســـية ، ثم يعرضه على البرلمان لإجازته قبل بداية العام المالى الجديد بوقت كاف يحدده القانون .

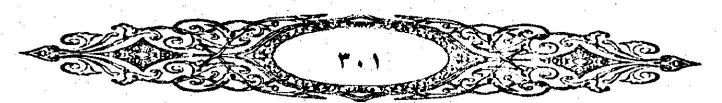
وهـــو مـــا قد نظمه الدستور المصرى لسنة ٧١ فى مادته رقم ١١٥ ، وكذا القانون رقم ٥٣ لسنة ٧٣ . حيث أمر بتشكيل (لجان) فى كل وزارة أو مصلحة تقوم بإعداد مشروعات وزارتها أو مصالحها ، فى ضوء المنشور السنوى لوزارة المالية، وترسلها إليها قبل بدء السنة المالية بأربعة أشهر على الأقل . لتتولى بعد ذلك وزارة المالـــية (التنســـيق) بينها وإدراجها فى مشروع موحد ، يعتمد من مجلس الوزراء ورئاســـة الجمهوريـــة ، ثم يرسل إلى البرلمان قبل بداية السنة المالية بشهرين على الأقل لينظر فى أمر اعتماده .

طرق تحضير الميزانية :

تتضـــمن ميزانية الدولة (النفقات والإيرادات العامة) المتوقعة خلال عمر الميزانية المقـــدر بعـــام . وفـــى تقدير السلطة التنفيذية لهذه النفقات والإيرادات العامة فإنها تتبع طرقاً معيـــنة تحـــاول بمقتضـــاها توخي الدقة فى تقديراتها المستقبلة لها ، حتى تكون بالقدر الذى يحقق أهداف الخطة القومية ولقد ترددت تلك الطرق بين الطرق التقليدية والطرق الحديثة .

(أ) الطرق التقليدية :

وتعتمد هذه الطرق على التجارب السابقة فى تقدير النفقات والإيرادات العامة المستقبلة . ومنها طريقة التقدير المباشر : حيث تسترشد فيها الدول لتقدير ميزانياتها الحالـــية ، بالإيرادات التى تحصلت والمصروفات التى أنفقت (فعلاً) فى ميزانيات



الســنوات السابقة ، دون التقيد بسنوات معينة ، وما تتوقع أن يطرأ عليها من تغيرات بسبب تغير الظروف الاقتصادية خلال السنة المالية الجديدة .

وأحــياناً مــا تتقيد الدول فى تقديرها لإيراداتها العامة بالذات بسنوات معينة ســابقة (الــثلاث أو الأربــع سنوات الأخيرة مثلاً) ، حيث تعتمد على (متوسط) إيراداتها السنوي ، مضافاً إليه (النسبة المئوية) للزيادة المطردة فى الدخل القومى ، وتعرف هذه الطريقة **بطريقة الزيادات السنوية**

وقد تتقيد الدول فى تقديرها لإيراداتها العامة بإيرادات آخر سنة مالية عرفت نتائجها ، مضافاً إليها التعديلات التي تتوقع حدوثها فى السنة المقبلة ، بسبب زيادة أو خفــض جانــب من مواردها العامة . وتسمى هذه الطريقة **بطريقة حساب السنة قبل الأخيرة** على اعتبار أنها آخر سنة ومالية عرفت إيراداتها فعلاً

و إذا كانــت الــتقديرات التقليدية تتميز بأنها تعتمد على أرقام واقعية فى تقديرها لميزانية الدولة ، مسترشدة بالتجارب السابقة . إلا أنه يعيبها أنها تعتمد على أرقام ماضية فـــى إجراء تقديرات مستقبلة ، وهى عرضة أكثر للتقلب مع تقلبات الحياة الاقتصادية بين الــرخاء والكساد ، مما يبعدها غالباً عن التقديرات الحقيقية التى ينبغى أن يعتمد فيها أكثر على التخطيط وليس التخمين . وهو ما قد راعته الطرق الحديثة .

(ب) الطرق الحديثة :

وتتأســس علـــى التخطيط للمستقبل فى تقدير ميزانية الدولة ، مع ربطها بين السياســة المالية والسياسة الاقتصادية ، فى ضوء الأهداف العامة الواجب تحقيقها . وهـــو ما تتبعه أكثر الدول الغربية كفرنسا فيما يسمى **بترشيد الاختيارات الموازنية** ، وكالولايات المتحدة فيما يعرف **بنظام التخطيط والبرمجة للمستقبل** .

حيث يجرى فيها التخطيط للمستقبل ، من خلال خطة قومية (عشرية أو عشرينية مثلاً) ، يتم فيها تحديد (الأهداف) السياسية والاقتصادية والاجتماعية وغيرها ، التي يسعى النشاط الحكومي لنيلها ، على أن تحتوى تلك الخطة على (البرامج) الكفيلة بتحقيق تلك الأهداف ، خلال مدى أقل (ثلاث أو خمس سنوات مثلاً) ، وتتضمن تلك البرامج (الشريحة السنوية) المقدر تنفيذها في ميزانية الدولة السنوية . مع إجراء نوع من أنواع (الرقابة) على أجهزة الدولة للتأكد من أن تنفيذها لتلك البرامج يحقق الأهداف المخطط لها .

وتتميز الطرق الحديثة عن الطرق التقليدية بدقتها ، وبتخطيطها للمستقبل بأسلوب يراعى المتغيرات الاقتصادية التي يمكن أن تحدث فيه ، ويحقق الأهداف المختلفة التي يسعى المجتمع لتحقيقها من خلال الخطة القومية . إلا أن نجاح هذه الطرق ودقتها يتوقف على مدة الاستعانة في التخطيط لها بالإداريين والماليين والخبراء من ناحية ، وبالشعبيين والسياسيين ومختلف اتجاهات المجتمع بأحزابه ونقاباته العمالية والفئوية المختلفة من ناحية أخرى . وصولاً إلى صياغة أشمل للأهداف القومية ، أو تقديرات أدق لمتطلبات وبرامج تنفيها المالية .

⚘ ⚘ ⚘

وبعد تحضير الميزانية تأتى مرحلة اعتمادها ، التي تتضح معالمها في إطار الفصل التالي .



الفصل الرابع
اعتماد ميزانية الدولة

للتعرف على كيفية اعتماد ميزانية الدولة ، ينبغى تحديد السلطة المختصة بذلك ، وإجراءات اعتمادها ، ومدى سلطة الجهة المختصة بالاعتماد فى إجراء أى تعديل على مشروع الموازنة .

السلطة المختصة باعتماد الميزانية :

السلطة المختصة باعتماد ميزانية الدولة هى (السلطة التشريعية) ممثلة فى البرلمان الذى يضم ممثلى كافة طوائف الشعب . وحق السلطة التشريعية فى التصديق على ميزانية الدولة حق دستورى ، معترف به فى دساتير الدول منذ فترة طويلة . ومنها الدستور المصرى لسنة ٧١ ، الذى نص فى الفقرة الأولى من مادته رقم ١١٥ على أنه " يجب عرض مشروع الموازنة العامة على مجلس الشعب قبل شهرين على الأقل من بدء السنة المالية ولا تعتبر نافذة إلا بموافقته عليها " .

ويؤكد حق السلطة التشريعية فى اعتماد الميزانية قبل تنفيذها ، أنه إذا لم يصدق مجلس الشعب على الميزانية قبل بدء السنة المالية ، فيتم مد العمل بالميزانية السابق اعتمادها ، حسبما نصت على ذلك الفقرة الثانية من المادة المذكورة .

إجراءات اعتماد الميزانية :

إجراءات اعتماد الميزانية العامة فى معظم الدول الديمقراطية متشابهة . ففى مصر مثلاً ، يمر اعتماد مشروع الميزانية بإجراءات ثلاثة هى :

الأول – عرضه على لجنة خاصة :

وتسمى (بلجنة الخطة والموازنة) ، وتضم عدداً محدوداً من أعضاء البرلمان من ذوى الخبرة والدراية بالشئون المالية . الذين يقومون بتوزيع مشروع

الميزانـية على (لجان فرعية) تختص كل منها بدراسة قطاع من قطاعات الدولة . ولهـا الحق فى الحصول من السلطة التنفيذية على البيانات والمعلومات التي تساعدها فـى مهمتها ، واستدعاء أياً من العاملين أو الوزراء الذين ساهموا فى إعداد مشروع الميزانـية لمناقشـته فيها . ثم بعد ذلك تقدم (اللجنة الخاصة) تقريراً إلى البرلمان برأيها فى مشروع الميزانية ، وما ترى إدخاله عليه من تعديلات إن وجدت .

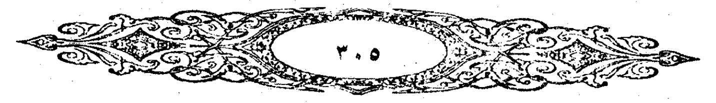
الثانى – مناقشته فى البرلمان :

يقـوم أعضاء البرلمان بمناقشة مشروع الميزانية وتقرير اللجنة الخاصة . ثم بعـد ذلك يصوتون على أبواب مشروع الموازنة باباً باباً (م ١١٥ من الدستور) . حيث يتم البدء بأبواب (النفقات العامة) الأربعة وهى : باب الأجور ، وباب النفقات الجاريـة ، والتحويلات الجارية ، وباب الاستخدامات الاستثمارية ، وباب التحويلات الرأسمالية (الإقراض والاقتراض) .

ثـم يجـرى التصويت على أبواب (الإيرادات العامة) الأربعة وهى : باب الإيرادات السيادية ، وباب الإيرادات الجارية والتحويلات الجارية ، وباب الإيرادات الرأسـمالية ، وبـاب القروض ، والتسهيلات الائتمانية .. وبعد ذلك يتولى البرلمان التصويت على مشروع الميزانية بأكمله .

الثالث – إصدار قانون بربط الميزانية :

فـى حالة موافقة البرلمان على الميزانية ، فإنه يصدر بذلك قانوناً يسمى "بقانون ربـط الموازنة" . وهو ليس (قانوناً موضوعياً) ، لأنه لا يتضمن قواعد عامة مجردة ، ولكـنه (قانون شكلى) ، لأنه يعد عملاً إدارياً وفنياً ، ينطوى على بيان بالرقم الإجمالى لكـل من النفقات العامة والإيرادات العامة ، وعلى تفويض وزير المالية بإصدار صكوك وسـندات على الخزانة العامة لتغطية عجز الميزانية . كذلك (الصفة التأقيت) التي يتصف بها هذا القانون ، فهو لا ينفذ إلا لعام تنفيذ الميزانية فحسب .



مدى سلطة البرلمان فى تعديل الموازنة :

الأصـــل أن أعضـــاء البرلمان لهم الحق فى إجراء أى تعديل على مشروع الموازنة العامة للدولة ، وإلا أصبح اعتمادهم لها ومناقشتهم لها ، مجرد إجراء شكلى غير فعال . ولكن واقع كثير من برلمانات دول العالم ، ليدل على أن سلطة أعضائه فى إجراء هذا التعديل ، وإن كانت مكفولة لهم قانوناً ، إلا أنها سلطة محدودة عملياً !

ففـــى عـــدد من الدول المتقدمة ، ومنها المملكة المتحدة مثلاً ، تنازل أعضاء مجلـــس العموم فيها صراحة من فترة بعيدة ، عن حقهم فى تعديل نفقات الميزانية . كمـــا لـــم يطالـــبوا عملاً بإجراء أى تعديل على الإيرادات العامة الضريبية ، سواء بفرض ضريبة جديدة أو بزيادة سعر ضريبة قائمة . وفى فرنسا منع دستور ١٩٥٨ فى مادته رقم (٤٠) قبول أى تعديل يجريه أعضاء البرلمان على الميزانية العامة ، إذا ترتب عليه نقص الإيرادات العامة أو زيادة النفقات العامة بمشروع الموازنة .

وفـــى عديـــد مـــن الـــدول النامية ، ومنها مصر على سبيل المثال ، علقت دســـاتيرها إدخـــال أعضـــاء الـــبرلمان أى تعديل على مشروع الميزانية إلا بموافقة الحكومة .. ففى دستور (٧١) نصت المادة ١١٥ منه على ذلك بقولها : " لا يجوز لمجلس الشعب أن يعدل مشروع الموازنة إلا بموافقة الحكومة .

ومعنى ذلك أن الحكومة هى صاحبة الكلمة الأخيرة فى تعديل مشروع الموازنة . فـــإذا أصـــر المجلس على التعديل ، ورفضت الحكومة ذلك ، فليس أمام المجلس إلا أن يـــرفض مشـــروع الميزانية ككل .. وفى هذه الحالة إما أن تستقيل الحكومة ، أو أن يحل رئـــيس الجمهورية مجلس الشعب ، ويدع إلى إجراء انتخابات جديدة .. مما يدل على أن إصرار البرلمان على رأيه فى تعديل الموازنة محفوف بخطر حله .

ولكـــن الحكمـــة فـــى تقييد سلطة أعضاء البرلمان فى إدخال أية تعديلات على مشروع الموازنة ، تكمن فى ألا يؤدى هذا التعديل إلى الإخلال بتوازن مشروع الميزانية، ممـــا قد يحدث عجزاً به لا تستطيع الحكومة سداده ، أو قد يقود إلى الخروج على أهداف الخطـــة القومـــية ، خاصة وأنه أحياناً ما يكون الواقع من وراء طلب التعديل من بعض أعضاء البرلمان ، هو اكتساب أصوات ناخبيهم على حساب المصلحة العامة .

ويـــدل مـــا تقـــدم علـــى أن السلطة التنفيذية ، تتمتع بدور أكبر من السلطة التشـــريعية فـــيما يـــتعلق بميزانـــية الدولة . فهى التي تختص بتحضيرها ، وتعديل الـــبرلمان لمشـــروعها رهـــن بموافقـــتها (خاصة فى مصر) ، فضلاً عن أنها هى المنوطة بتنفيذ الميزانية على ما يتضح من الفصل التالى .

الفصل الخامس
تنفيذ ميزانية الدولة

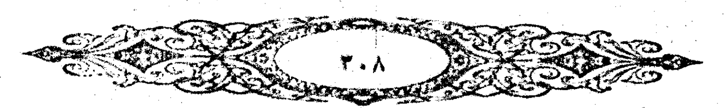
يقتضـــى الـــتعرف علـــى كيفية تنفيذ الميزانية العامة ، إبراز السلطة المختصة بتنفيذها، وإجراءات تنفيذها ، ومدى جواز تعديل تنفيذها ، وهو ما سيجرى بيانه تباعاً ..

السلطة المختصة بتنفيذ الميزانية :

السـلطة المختصـــة بتنفـيذ الميزانــية هى (السلطة التنفيذية) ، وهى تضطلع بمسئوليتها فى التنفيذ ، عند بداية السنة المالية ، وبعد تصديق البرلمان على الميزانية.

والقــاعدة أن الســلطة التنفـيذية ملزمة بتنفيذ الميزانية ، بإيراداتها ونفقاتها العامـــة وفقاً لاعتماد البرلمان لها . فلا يجوز لها تعديل تنفيذ أى باب من أبوابها ، أو اســتحداث أى مصـــرف لـــم يرد بها إلا بموافقة البرلمان . وقد طبق ذلك الدستور المصـــرى لســنة ٧١ فى المادة ١١٦ منه بقوله : " يجب موافقة مجلس الشعب على نقــل أى مبلغ من باب إلى آخر من أبواب الميزانية ، وعلى كل مصرف غير وارد بها أو زائد فى تقديراتها وتصدر بقانون ؟ .

ولكـــن حدود إلزام السلطة بتنفيذ الميزانية ، يختلف من الإيرادات العامة عنه إلـــى النفقات العامة .. (ففى الإيرادات العامة) فإنها ملزمة بتحصيل كافة الإيرادات العامـــة مـــن ضرائب وأملاك دولة ورسوم ، وإن كان لا يلزم أن تتطابق الحصيلة المجمعـــة فعـــلاً منها مع تقديراتها الواردة بالميزانية ، التى تعد فحسب مجرد أرقام تقريبية توضح ما يتوقع تحصيله منها خلال السنة المالية الجديدة .



هــذا بخــلاف الإيــرادات من القروض العامة ، فإن السلطة التنفيذية ليست ملــزمة بتنفــيذ مــا اعتمده البرلمان منها ، إذ أنها مخيرة فى استعمالها لحق إصدار القرض الذى اعتمده البرلمان من عدمه ، بحسب الظروف التي تراها ملائمة للتنفيذ. إلا أنها إذا ما قررت إصدار القرض فإنها مقيدة بشروط إصداره الواردة بالقانون .

وبالنســبة (للنفقات العامة) فإن الحكومة غير ملزمة بإنفاق كل الاعتمادات المقررة للإنفاق العام ، ولكنها ملزمة فحسب بعدم تجاوزها ، إذ تمثل هذه الاعتمادات الحد الأقصى للنفقات التي ينبغى عليها عدم تخطيه .

إجراءات تنفيذ الموازنة :

بعــد اعــتماد البرلمان للميزانية ، تتبع الحكومة إجراءات معينة ، سواء فى تحصيلها للإيرادات العامة أو فى صرفها للنفقات العامة .

(أ) أما إجراءات تحصيل الإيرادات العامة :

فإنها تختلف من إيراد لآخر ، فيتعلق تحصيل الرسوم ودخول أملاك الدولة على تقديــم الحكومــة للسلعة (أو الخدمة) للمواطن المدفوع عنها ذلك ، وهى فى الضرائب تتوقف على توافر الواقعة المنشئة للضريبة ، كواقعة اكتساب الدخل أو تداول الثروة.

وتتولى تحصيل الإيرادات العامة غير الضريبية المصالح الحكومية التي تقدم الســلع (أو الخدمــات) المدفــوع عنها الثمن من رسم أو دخل أملاك دولة . بينما تخــتص بتحصــيل الضــرائب مصــالح أربعة هى : (مصلحة الجمارك) ، وتقوم بتحصــيل الضــرائب الجمركية ، (ومصلحة الأموال المقررة) وتضطلع بتحصيل الضــرائب العقاريــة ورسوم الملاهى .. إلخ . (ومصلحة الضرائب) وتعمل على جباية كافة الضرائب المباشرة ، وعلى ضريبة الدمغة من الضرائب غير المباشرة .

(ب) أما إجراءات صرف النفقات العامة :

يمر صرف المبلغ المعتمد للنفقة العامة بإجراءات أربعة هى :-

١- الارتـــباط بالـــنفقة : ويعـــنى الارتباط بالنفقة التزام بإنفاق مبلغ معين . وينشأ هذا الالتزام فى ذمة الدولة المالية ، بتوافر الواقعة المنشئة له ، كما لو أصدرت قراراً بتعيين بعـــض الموظفين أو العمال ، فهنا ترتبط الدولة بصرف رواتبهم ، أو لو أبرمت عقداً مع بعـــض المقاولين على توريد سلع أو تقديم خدمات معينة ، إذ تلتزم الدولة بدفع مقابل تلك الســـلع أو الخدمات لهم . ولا يجوز للحكومة أن ترتبط بنفقة معينة ، إلا إذا توافر اعتماد لها فى الميزانية ، كما لا ينبغى لها أن تتخطى حدود هذا الاعتماد .

٢- تحديـــد النفقة العامة : أى صدور قرار من الجهة الإدارية بتحديد مبلغ الدين الـــذى فى ذمة الدولة . ويشترط لصدور هذا القرار ، التأكد من قيام الدين ، وحلول مـــيعاد اســـتحقاقه ، وألا يكون قد سبق للحكومة الوفاء به ، وألا يكون صاحبه مديناً لها، وإلا أجرت مقاصة بين الدينين .

٣- الأمـــر بالصـــرف : حيـــث تصدر الجهة الإدارية قراراً بدفع مبلغ النفقة الذى ارتبطت به وقامت بتحديده لمستحقيه .

٤- الصـــرف : حيث تصدر الجهة الإدارية إذناً على البنك المركزى أو على إحدى خزائن وزارة المالية ، بصرف مبلغ النفقة لصاحب الحق فيه ، بعد التأكد من سلامة إجـــراءات مـــراحل الصـــرف الســـالفة الذكر ، عن طريق موظفى وزارة المالية ، المتواجديـــن فـــى جميع الجهات الإدارية ، فيما يسمى " بالمرحلة الحسابية " فى حياة النفقة العامة .

مدى جواز تعديل الميزانية عند التنفيذ :

الأصـــل أنـــه لا يجـــوز للسلطة التنفيذية ، إجراء أى تعديل على اعتمادات الميزانـــية بعد التصديق عليها إلا بموافقة البرلمان . يدل على هذا على سبيل المثال المادة ١١٦ من الدستور المصرى التي نصت على أنه " يجب موافقة مجلس الشعب على نقل أى مبلغ من باب لآخر من أبواب الميزانية ، وعلى كل مصرف غير وارد بها أو زائد فى تقديراتها ، وتصدر بقانون " .

ولكن يلاحظ أنه قد يتطلب تنفيذ الميزانية تجاوز الإيرادات أو النفقات العامة المقـــررة . فما مدى جواز إجراء ذلك ؟ أما بخصوص (الإيرادات العامة) فإنه إذا فاضـــت الإيرادات المحصلة فعلاً خلال السنة المالية عن حجم الإيرادات المقررة فى الميزانـــية ، فـــلا يحتاج ذلك إلى موافقة البرلمان ، إذ يمكن للسلطة التنفيذية ترحيل الزيادة إلى الاحتياطى .

أمـــا بالنســـبة (للـــنفقات العامة) ، إذا لم تكف عن الاعتمادات المقررة لها لتغطيتها ، يلزم أن تحصل الحكومة على موافقة البرلمان (بفتح اعتمادات إضافية) للصـــرف علـــيها . والتى إما أن تكون (اعتمادات تكميلية) تتقرر لتكملة اعتمادات تقـــررت فـــى الميزانية ، واتضح عند التنفيذ عدم كفايتها . أو أن تكون (اعتمادات غير عادية) تتقرر للصرف على وجوه إنفاق جديدة لم تتضمنها الميزانية واستجدت أثـــناء تنفـــيذها. وتمـــول هـــذه الاعتمادات الإضافية عن طريق فائض الميزانية أو وفورات أبوابها أو عن طريق القروض .



وتخضـــع السلطة التنفيذية فى تنفيذها للميزانية العامة ، لرقابة جهات عديدة تتضح من خلال الفصل التالى .



الفصل السادس

الرقابة على تنفيذ ميزانية الدولة

للـتأكد من حسن تنفيذ كافة الدوائر الحكومية للميزانية العامة للدولة ، ومن حسن اسـتخدامها للأمـوال العامـة ، كان لا بد من إحكام الرقابة على ذلك وتعددها . وتتردد أشكال الرقابة عليها بين ثلاثة أنواع من الرقابة : البرلمانية والذاتية والمستقلة:

(أ) الرقابة البرلمانية :

ويتولاها البرلمان إذ يراقب تنفيذ الحكومة للميزانية بنوعين من الرقابة :

الأولـى – رقابـة حالـة : أى أثناء تنفيذ الميزانية ، إذ يحق للجان الفنية للـبرلمان ، أن تطلب من الحكومة كافة البيانات والمستندات الدالة على سير تنفيذها للميزانـية . كمـا يحـق لأعضـائه توجيه كافة الأسئلة والاستجوابات إلى الوزراء المختصين عن كيفية تنفيذهم لها .

والثانية – رقابة لاحقة : أى لاحقة على تنفيذ الميزانية عن طريق اعتماد الـبرلمان للحساب الختامى للميزانية ، الذى ينبغى عرضه عليه خلال مدة معينة من تـاريخ انـتهاء السـنة الماليـة ، وهـى محدودة بسنة فى المادة ١١٨ من الدستور المصـرى لسـنة ٧١ ، كمـا يتولاها فى مصر كذلك الجهاز المركزى للمحاسبات بمراجعتة للتقرير السنوى للحكومة عن تنفيذها للميزانية .

(ب) الرقابة الذاتية :

وتعـد نوعاً من (الرقابة الإدارية) من الحكومة على دوائرها المختلفة فى تنفـيذها للميزانية ، ويختص بالقيام بها فى مصر وزارة المالية ، حيث تتردد رقابتها بين نوعين من الرقابة :

الأولـــى – رقابة حالة : عن طريق موظفي وزارة المالية المنتشرين في جميع المصـــالح الحكومـــية لمراقـــبة تصرفاتهم المالية أثناء تنفيذ الميزانية ، والمكونين للقسم المـــالى في كل مصلحة . والذين يوجب القانون عليهم الامتناع عن تنفيذ أى أمر يخالف قانون الميزانية . وإخطار الوزارة والجهاز المركزى للمحاسبات بأية مخالفة مالية .

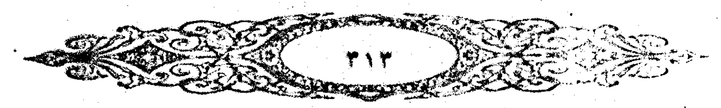
الثانية – رقابة لاحقة : تأتى بعد تنفيذ العمليات المالية ، وبمقتضاها يتولى موظفـــو وزارة المالـــية إعـــداد حســـابات شهرية وربع سنوية للعمليات المالية لكل مصـــلحة أو وزارة يراقـــبونها ، وإرســـالها إلـــى وزارة المالية ، ومعها تقرير من المراقب المالى عن سلامة الموقف المالى للوزارة أو المصلحة .

(جــ) الرقابة المستقلة :

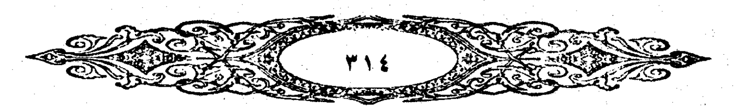
تحـــرص معظـــم الـــدول علـــى إنشـــاء جهاز مستقل عن كل من السلطتين التشـــريعية والتنفـــيذية ، يتخصص فى مراقبة كافة الدوائر الحكومية لميزانية الدولة والكشـــف عـــن المخالفات المالية التي تقع فيه . واتخاذ اللازم قانوناً ضد مرتكبيها ، وتقديـــر تقاريـــر إلـــى السلطة التنفيذية لتلافى ملاحظاتهم ، وإلى السلطة التشريعية لإعمال رقابتها البرلمانية على التنفيذ .

ويخـــتص بتلك الرقابة فى الولايات المتحدة والمملكة المتحدة ومصر ، هيئة إداريـــة مستقلة ، يرأسها فى المملكة المتحدة موظف بدرجة وزير يسمى " بالمراقب المحاســـب العـــام " ، وتتألف فى الولايات المتحدة من " المكتب العام للمحاسبات " . ولا يجوز عزل رؤساء هذه الأجهزة إلا بموافقة البرلمان .

بـــيد أنـــه فى فرنسا تختص بتلك الرقابة هيئة قضايا مستقلة ، هى " محكمة الحســـابات " . التـــي تصدر فى رقابتها أحكاماً قابلة للطعن فيها أمامها ، عن طريق التماس إعادة النظر ، بطريق النقض أمام مجلس الدولة .



أمـــا فى مصر فيتولى القيام بهذه الرقابة الجهاز المركزى للمحاسبات والذى أنشئ بالقانون رقم ١٢٩ لسنة ١٩٦٤ ، الذى يتمتع بالاستقلال عن السلطة التنفيذية ، حيـــث ألحـــق فى عام ١٩٧٥ بمجلس الشعب . كما أن رئيسه لا يعنيه ولا يعزله إلا بموافقـــة مـــن مجلـــس الشعب بناء على اقتراح من رئيس الجمهورية . كذلك يتمتع بســـلطات واسعة فى مجال الرقابة على السلطة التنفيذية بمختلف أجهزتها فى تنفيذها للميزانية وكذا على كافة الأموال العامة .



(مراجع مختاره)

- د. أحمــد جــامع ، علم المالية العامة ، القاهرة ، مكتبة سيد عبد الله وهبة ، ١٩٦٥ ص٣١.١ .
- د. أحمد جمال الدين موسى ، دروس فى ميزانية الدولة ، المنصورة ، مكتبة الجلاء ٢٠٠٠ ص٣ .
- د. حامد عبد المجيد دراز ، مبادئ الاقتصاد العام ، بدون مكان نشر أو ناشر ١٩٨٦ ص٤٦١ .
- د. رفعت المحجوب ، المالية العامة ، القاهرة ، دار النهضة العربية ١٩٧٥.
- د. ريــاض الشــيخ ، المالية العامة فى الرأسمالية والاشتراكية ، القاهرة دار النهضة العربية ١٩٦٦ .
- د. زيــن العابديــن ناصر ، مبادئ علم المالية العامة ، القاهرة ، مطبعة دار المعرفة ص٤١٦ .
- د. ســليمان الطمــاوى ، عمر بن الخطاب وأصول السياسة والإدارة الحديثة دراســة مقارنة ، القاهرة ، دار الفكر العربى ، ط٢ بدون عام نشر ص٣٠٧ وما بعدها .
- د. عبد الكريم صادق بركات ، د. حامد دراز ، مبادئ الاقتصاد العام جــ١ نظــرية المالــية العامــة ، الإســكندرية ، الــدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، ١٩٨٤ ص٩١ .
- د. علــى لطفــى ، اقتصاديات المالية العامة ، القاهرة ، مكتبة عين شمس ، ١٩٨٢ – ١٩٨٣ ص ٢٤٧ .
- د. محمد عبد الله العربى ، علم المالية العامة ، الكتاب الثالث ميزانية الدولة، القاهرة مكتبة النهضة المصرية ١٩٥١ .

- د. محمـد حلمـى مـراد ، ماليـة الدولة ، القاهرة ، مطبعة نهضة مصر ، ١٩٦١ ص٣١١ .

- Laferrière et Waline : " Traité élémentaire et de législation financières" , Paris ١٩٥٢ .
- Hicks (U.K.) : " Public Finance" , Cambridge University Press , ١٩٦٨ .
- Musgrave (R) : " The Theory of Public Finance" , New York , ١٩٦٥ .

(المراجع)

أولاً بلغة عربية :

- د. أحمد بديع بليح ، محاضرات فى الاقتصاد المالى،المنصورة،مكتبة الجلاء الجديدة،١٩٨١.
- د. أحمد جامع ، علم المالية العامة جـ١ فن المالية العامة ، القاهرة ، مكتبة سيد عبد الله وهبة ، ١٩٦٥.
- د. أحمد جمال الدين موسى، دروس فى ميزانية الدولة، المنصورة ، مكتبة الجلاء ، ٢٠٠٠.
- د. أحمد فريد مصطفى ، د. سهير محمد السيد حسن ، الاقتصاد المالى بين النظرية والتطبيق، الإسكندرية ، مؤسسة شباب الجامعة ، ١٩٨٩ .
- د. السيد عبد المولى، المالية العامة جـ١ الأدوات المالية، القاهرة، دار الفكر العربى ١٩٧٥.
- د. بدوى عبد اللطيف ، النظام المالى المقارن فى الإسلام ، القاهرة ، المجلس الأعلى للشئون الإسلامية ١٩٩٢م ١٣٨٢هـ .
- د. حامد دراز ، مبادئ الاقتصاد العام ، الإسكندرية بدون ناشر ١٩٨٦ .
- د. حمدى أحمد العنانى ، اقتصاديات المالية العامة فى ظل المشروعات الخاصة ، بدون ناشر أو مكان نشر ، ١٩٨٥ .
- د. رفعت المحجوب ، المالية العامة ، النفقات العامة والإيرادات العامة ، القاهرة ، دار النهضة العربية ١٩٧٥ .
- د. رياض الشيخ،المالية العامة فى الرأسمالية والاشتراكية،القاهرة دار النهضة العربية ١٩٦٦
- د. زكريا بيومى، المالية العامة الإسلامية ، القاهرة ، دار النهضة العربية ١٩٧٩ .
- د. زين العابدين ناصر ، مبادئ علم المالية العامة ، القاهرة ، مطبعة دار المعرفة .
- د. سليمان الطماوى ، عمر بن الخطاب وأصول السياسة والإدارة الحديثة دراسة مقارنة ، القاهرة ، دار الفكر العربى ، ط٢ بدون عام نشر .
- د. سيد محمد أحمد إبراهيم ، المالية العامة والنظام المالى فى الإسلام ، القاهرة بدون ناشر ١٤٠٤هـ - ١٩٨٤م .
- د عاطف صدقى ، مبادئ المالية العامة ، القاهرة ، دار النهضة العربية ١٩٧٢ .
- د. عبد الخالق النواوى ، النظام المالى فى الإسلام ، القاهرة ، دار النهضة العربية ١٩٧٣ .
- د. عبد الكريم الخطيب ، السياسة المالية فى الإسلام وصلتها بالمعاملات المعاصرة ، القاهرة، دار الفكر العربى ١٩٧٦ .

– د. عبد الكريم صادق بركات ، د. حامد عبد المجيد دراز ، مبادئ الاقتصاد العام، جـ١ نظرية المالية العامة ، الإسكندرية ، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ، ١٩٨٤ .

– د. عبد المعطى السيد البهواشى، اقتصاديات المالية العامة، بدون ناشر أو مكان نشر ١٩٨٦.

– د. عبد الهادى على النجار، مبادئ علم المالية العامة، القاهرة، مطبعة جامعة القاهرة ١٩٩٧.

– د. عبد الهادى مقبل ، المالية العامة (الإيرادات والنفقات ، طنطا ، بدون ناشر ١٩٩٢.

– د. عادلى محمد توفيق ، أصول المالية العامة ، بدون مكان نشر أو ناشر أو عام نشر .

– د. عزت عبد الحميد البرعى ، د. مصطفى حسنى مصطفى ، مبادئ الاقتصاد المالى ، شبين الكوم بدون ناشر ، ١٩٩٨ – ١٩٩٩.

– د. على لطفى ، اقتصاديات المالية العامة ، القاهرة ، مكتبة عين شمس ، ١٩٨٢-١٩٨٣.

– د. عوف محمد الكفراوى،الرقابة المالية فى الإسلام،الإسكندرية مؤسسة شباب الجامعة١٩٨٣

– د. عوف محمد الكفراوى ، سياسة الإنفاق العام فى الإسلام وفى الفكر المالى الحديث ، الإسكندرية ، مؤسسة شباب الجامعة ، بدون عام نشر .

– د. محمد حلمى مراد ، مالية الدولة ، القاهرة ، مطبعة نهضة مصر ، ١٩٦١ .

– د. محمد دويدار ، دراسات فى الاقتصاد المالى ، الإسكندرية ، منشأة المعارف بالإسكندرية ، بدون عام نشر .

– د. محمد عبد الله العربى ، علم المالية العامة ، الكتاب الثالث ميزانية الدولة ، القاهرة مكتبة النهضة المصرية ١٩٥١ .

– د. محمد عبد الحى ، الفقه المالى موازنة بين موارد الدولة الإسلامية ونفقاتها ، طنطا ،دار البشير ١٤٠٨ – ١٩٨٨ .

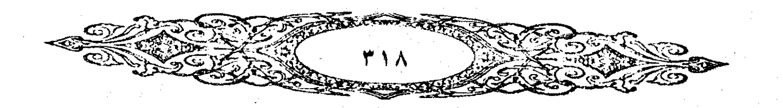
– د. محمود محمد نور ، تحليل النظام المالى فى الإسلام ، القاهرة ، المجلس الأعلى للشئون الإسلامية ١٣٩٥ / ١٩٧٥ .

– د. مصطفى حسنى مصطفى : محاضرات فى مبادئ علم المالية العامة ، جـ١ النفقات العامة ، قويسنا مطبعة حمادة الحديثة ، ١٩٩٦ – ١٩٩٧.

– د. منيس أسعد عبد الملك ، اقتصاديات المالية العامة، القاهرة، دار المعارف بمصر ١٩٦٥.

– د. وجدى محمود حسين ، المالية الحكومية والاقتصاد العام ، بلا مكان نشر أو ناشر أو تاريخ نشر.

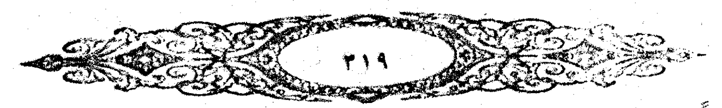
– د. يونس البطريق ، د. سعيد عبد العزيز عثمان ، مقدمة فى الاقتصاد العام، الإسكندرية ، مكتبة ومطبعة الإشعاع ، ١٩٩٢ .



ثانياً - بلغة إنجليزية :

- Dalton (H.) : " Principles of Public Finance" , London ١٩٥٤ .
- David (N.H.) : " The Economics of Governmental Activity" , Holt and Winston , U.S.A , ١٩٧٣ .
- Hicks (U.K.) : " Public Finance" , Cambridge University Press , ١٩٦٨ .
- Johnsen (L.) : " Public Economics" , Amesterdam ١٩٧١ .
- Kalador (N.A.) : " Expenditure Tax" , Unwin university Books , London , ١٩٦٥ .
- Musgrave (R.) : " The Theory of pullic Finance", New York , ١٩٦٥ .
- Musgrave (R.) : " Classic in The Theory of public finance" , New York , ١٩٦٢ . P١٢٤ ..
- Pigou (A.G.) : " A study in public finance" , London , ٣ rd . edition , ١٩٥١ .
- Seddon (E) : " Economics of Finance" , The Mead Ehaud Book series , London , ١٩٨٠ .
- Taylor (Philipe) : " The Economics of Public Finance" , Mac – Millon Company , New – York , ١٩٦١ .





ثالثاً - بلغة فرنسية :

- Barrere (A.) : " Economics Financiéres" , Dalloz , Paris , ١٩٦٥ .

- Brochier (H.) et Tabatoni (P.) : "Economie Financiére" Paris , ١٩٥٩ P ٤٠١ .

- Bisson (A.) : " Institutions Financiéres et Economiques" , Paris , ١٩٦٠ .

- Chemeller (M.) : " Finances Public" , Montchrestien ٢ em , édit ١٩٧١ .

- Duverges (M.) : "Jnstitutions Financiéres" , P.U.E , Paris, ١٩٧١.

- Gaudemet (P.M.) : "Finances Pulliques", Tome ٢, Impôt et emprunt , paris , Edit . Montchrestien , ١٩٨١ .

- Laufenberger (H.) : " Théorie Economique et psychologique des Financies pulliques" , Tome I du Traité d'économie et de législation financiènes, ٥e édition , sirey, Paris , ١٩٥٦ .

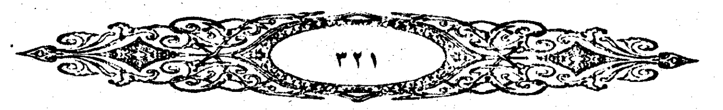
- Laferrière et Waline : " Traité élémentaire et de législation financières" , Paris ١٩٥٢ .

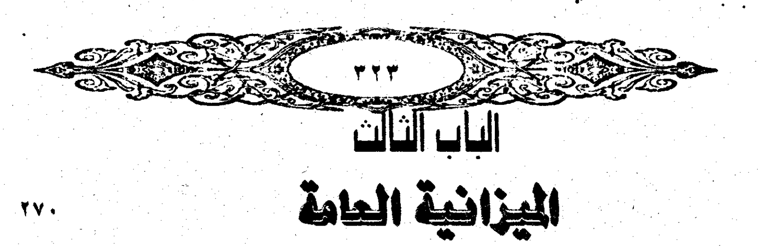
- Moussa (A.G.E) : "L'Etat et L'inégalité sociale dans le tiers – monde", Thèse pour le Dectorat d'Etat clernont – Ferrand , février , ١٩٨٤ .





(الفهرس)





الباب الثالث


الكتاب الثانى
الكتاب الثانى
الكتاب الثانى
الكتاب الثانى
التشريع الضريبى المصرى

مقدمة

الضـــريبة حـــق للدولة على دخول وثروات تابعيها من الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين ، تفرضه عليهم بشكل مباشر على واقعة إكتسابهم لدخولهم ، أو توجبه عليهم بشكل غير مباشر على واقعة إنفاقهم أو تداولهم لتلك الدخول والثروات .

وتعـــد مصر من أعرق الدول التى أصدرت التشريعات الضريبية التى تنظم عملـــية فـــرض واقتطاع الضرائب . وكان آخرها بالنسبة للضرائب المباشرة قانون الضريبة الموحدة رقم ١٨٧ لسنة ٩٣ المعدل للقانون رقم ١٥٧ لسنة ٨١ . كما كان آخـــرها صدوراً بالنسبة للضرائب غير المباشرة : قانون الجمارك رقم ٦٦ لسنة ٦٣ المعـــدل تعريفاته الجمركية بالقرارين الجمهوريين رقمى ٢٩٤ لسنة ٩٣ ، ٣٨ لسنة ٩٤ ، وقـــانون ضـــريبة الدمغة رقم ١١١ لسنة ٨٠ ، وقانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ٩١ .

وسيقتصـــر الحديـــث هنا على نوع واحد من أنواع الضرائب المباشرة وهى الضريبة الموحدة على دخول الأشخاص الطبيعيين . التي أخذ بها المشرع الضريبى كخطوة هامة على طريق الإصلاح الضريبى لتفادى عيوب نظام الضرائب النوعية ، الواحد ، فجاءت أحكامه أقل اتساقاً مع العدالة ، وأكثر تعقيداً ، وأكثر تكلفة فى نفقات الجـــباية ، وأضـــعف قـــدرة على إحكام الرقابة على الممولين ، مما زاد من فرص التهرب الضريبى منها .

وقـــد تفادى المشرع الضريبى هذه العيوب بأخذه بنظام الضريبة الموحدة ، الذى يعـــد أكـــثر اتفاقـــاً مع العدالة ، حيث يوحد كل فروع دخل الممول فى وعاء واحد، مما يعطـــى صـــورة حقيقية للمركز المالى للممول ، ويمكن الإدارة الضريبية من تقدير مدى قدرتـــه على دفع الضريبة ، ومراعاة ظروفه الشخصية وخصم ما تكبده فى سبيل تحقيقه

لدخـل مـن نفقات فعلية . وفرض الضريبة على صافى دخله بسعر تصاعدى ، محققة درجة أعلى من العدالة فى توزيع الأعباء العامة على كافة المكلفين .

كمـا أن توحـيد فروع دخل الممول فى وعاء واحد ، وتوحيد إقراراته عن تلك الفروع فى إقرار واحد سنوياً يقدم لمأمورية ضرائب واحدة . كل ذلك أدى إلى الاقتصاد فـى نفقات ربط الضريبة وتحصيلها ، كما جعلها أكثر وضوحاً وبساطة ، مما خفف على كل من الجهة الضريبية والممولين معاً ، وضيق من فرص التهرب منها .

ومـع هـذه المـزايا التـي يتمتع بها نظام الضريبة الموحدة ، إلا أن التشريع الضـريبى الجديد رقم ١٨٧ لسنة ٩٣ ، لم يأخذ به على إطلاقه ، وإنما اتبع نظاماً وسطاً كمـرحلة تدريجيه للأخذ بعد ذلك بالنظام الموحد .. فبالتأمل فى النظام الجديد يتضح أنه أخـرج نوعيـن من الدخول فى وعاء الضريبة الموحدة وهما إيرادات رؤوس الأموال المنقوـله ، وإيرادات المرتبات وما فى حكمها ، فأفرد لكل نوع منها ضريبة نوعية ذات سـعر مخـتلف ، وأعفـى المموليـن من تقديم إقرار ضريبى عنهما . ولكنه أخضعهما فحسـب للأحكـام العامـة الواجبة على دخول الأشخاص الطبيعيين التي نص عليها فى الباب السادس بفصوله الخمسة . ولذلك يمكن وصفها (بالضرائب شبه الموحدة) .

أما باقى الدخول فقد وحدها فى وعاء واحد وأسعار واحدة ، وألزم الممولين بتقديم إقـرار ضريبى واحد عنها ، وهذه هى التى يمكن وصفها (بالضريبة الموحدة) . والتى تضم إيرادات النشاط التجارى والصناعى ، والمهن غير التجارية والثروات العقارية .

وسـنحاول الـتعرف علـى أحكام هذه الضرائب شبه الموحدة والموحدة فى فصـلين ، يسبقهما فص أول نوضح فيه نطاق سريان الضريبة الموحدة ، مع التمهيد لكل ذلك بالتعرف على الأساس القانونى الذى يخول الدولة حق فرض ضرائب على الدخول وثروات تابعيها .

(خطة الدراسة)

وعلى ذلك فستكون خطة الدراسة على النحو التالى :

الفصل الأول : قانون الضريبة الموحدة فى أساسه ونظامه .

المبحث الأول – الأساس القانونى للضريبة .

المبحث الثانى – نطاق سريان قانون الضريبة الموحدة .

الفصل الثانى : الضرائب شبه الموحدة .

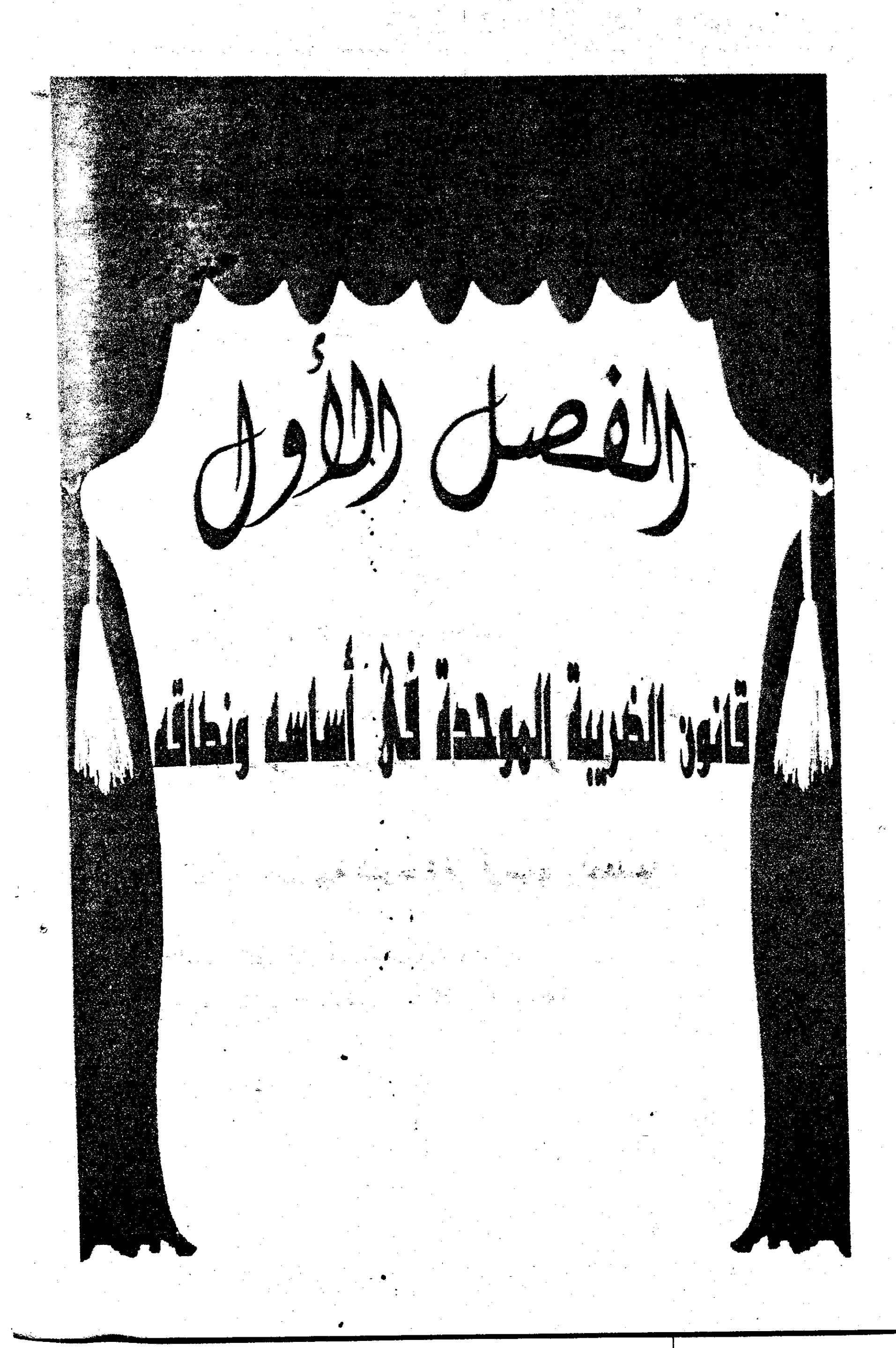
المبحث الأول – الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقوله .

المبحث الثانى – الضريبة على المرتبات وما فى حكمها .

الفصل الثالث : الضريبة الموحدة فى أوعيتها وأحكامها .

المبحث الأول – أوعية الضريبة الموحدة .

المبحث الثانى – الأحكام العامة للضريبة الموحدة .


الفصل الأول
قانون الضريبة الموحدة في أساسه ونطاقه

الفصل الأول
قانون الضريبة الموحدة فى أساسه ونطاقه

ونقسم موضوعى هذا الفصل على مبحثين على النحو التالى :

المبحث الأول – الأساس القانونى لفرض الضريبة .

البحث الثانى – نطاق سريان قانون الضريبة الموحدة .

المبحث الأول
الأساس القانونى لفرض الضريبة

حاول الفقه الضريبى تكييف الأساس القانونى الذى تستمد منه الدولة حقها فى فرض ضريبة على رعاياها فى دخولهم وثرواتهم أياً كانت إقامتهم ، على إقليمها أو خارجة ، وأياً كانت جنسيتهم طالما أنهم يتبعونها وأموالهم ، وأياً كانت طبيعة هذه التبعية سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية أو غيرها .

وقد تمخض عن ذلك اتجاهان : أحدهما – كيف هذا الأساس على أنه يقوم على عقد مالى ، عقد ضمناً بين الدولة ومواطنيها بموجبه يحق لها أن تفرض ضريبة على أموالهم . والآخر – كيفه على أنه يعتمد على ما للدولة من سيادة على إقليمها وتابعيها يخول لها تلك السلطة .

وسنحاول بيان هذين الاتجاهين (أو النظريتين) فى مطلبين على النحو التالى :

المطلب الأول – نظرية العقد المالى .

المطلب الثانى – نظرية التضامن المالى . (أو سيادة الدولة)

المطلب الأول

نظرية العقد المالى

نشـــأت هذه النظرية على يد الطبيعيين والتقليديين وغيرهم من كتاب القرنين الثمـــن عشـــر والتاســـع عشر .. وقد اعتمدت على (فكرة العقد الاجتماعى) التى شـــاعت بيـــن فلاسفة المذهب الفردى الحر التى صاغها (جان جاك روسو) والتى تفسر نشأة الدولة بالعقد الاجتماعى .

وتقوم فكرة (العقد الاجتماعى) على أن الأفراد قد آثروا حياة الجماعة على حياة العزلة ، لينتفعوا بميزات الحياة الاجتماعية داخل الدولة ، وتحت حماية القانون. فعقدوا بينهم (عقداً ضمنياً) نزل بمقتضاه كل فرد عن جزء من حريته ، وعن جزء مـــن أموالـــه للجماعـــة ممثلة فى الدولة ، مقابل أن (ينتفع) بحريته الباقية وأمواله الباقية تحت حماية الدولة والقانون .

ومـــن هـــنا فإن الضريبة تستمد أساسها القانونى من هذه (الطبيعة العقدية) فحـــق الدولـــة فـــى فرض ضريبة يستند على وجود (عقد مالى) انعقد ضمنياً بين الدولة ممثلة للجماعة ، وبين أفراد هذه الجماعة ، تلتزم بمقتضاه الدولة بأن تقدم لهم خدماتها ، ويلزم بموجبه كل فرد منهم بأن يدفع لها الضريبة مقابل تلك الخدمة .

وعلى ذلك تستمد الدولة شرعيتها فى فرض الضريبة من هذا (العقد المالى)، ومـــن واقعـــة تقديمها لتلك الخدمة للأفراد ، التى تعد الضريبة (ثمناً) لها ، وتأخذ شكل (المبادلة) معها .

تكييف طبيعة العقد المالى :

وفـــى تحديد طبيعة هذا (العقد المالى) ، كيف أنصار هذه النظرية هذا العقد ثلاثة كييفات مختلفة هى :

الأول – اعتبره عقد إجارة عمل وبيع خدمات :

فذهبت (المدرسة التقليدية) إلى أن الدولة ترتبط مع مواطنيها بعقد عمل ، يستأجر فيه الأفراد مؤسسات الدولة ، التى تبيعهم خدماتها (ومنافعها) بثمن هو الضريبة وعلى ذلك فيلزم فى هذه الضريبة أن تكون (متناسبة) مع (نفقة إنتاج) تلك الخدمة (أو المنفعة) ومتساوية معها فلا تزيد عنها وإلا عد ذلك اعتداء على الملكية الفردية .

وتقاس قيمة هذه الخدمة (أو المنفعة) التى يحصل عليها الفرد ضريبياً بمقدار (دخله أو ثروته) ، فتزيد بزيادته وتنخفض بانخفاضه . مما يتطلب أن تتناسب الضريبة مع الدخل (أو الثروة) ، وهو ما يبرر فكرة الضريبة النسبية أو التصاعدية على اختلاف بينهم حولهما ، فيدفع صاحب الدخل الأكبر ضريبة أعلى من صاحب الدخل الأصغر ، لأن الأول تلقى منافع أكثر كانت سبباً فى حصوله على دخل أكبر . ومنطق الأثمان يقتضى أن يزيد الثمن بزيادة الكمية المشتراة من الخدمة.. وعلى ذلك فإذا كانت (الرسوم) تؤخذ ممن يستفيدون مباشرة من منافع المرافق العامة ، فإن (الضرائب) يقتصر فرضها على خدمات الدفاع والأمن والقضاء ، وذلك وفقاً لمنطق أصحاب هذا الاتجاه .

ولكن ضرورة تناسب الضريبة مع الخدمة (أو المنفعة) العامة التى يتلقاها الفرد من الدولة ، تصطدم بصعوبة تجزئة وتفريد المنافع العامة ، أى صعوبة تحديد النسبة التى يتلقاها كل فرد منها ، كما لا تفسر سبب استفادة الفئات محدودة الدخل (أو الفقيرة) بمنافع نفقات عامة لم تدفع عنها للدولة أية ضريبة ! ولا سبب تحمل جيل حال بديون عامة ، إنتفع بنفقاتها جيل سابق ! فضلاً عن أن دور الدولة أوسع من ذلك الدور الحراسى الضيق .

الثانى – وعده عقد تأمين :

شـــبه (مونتسكيو) العقد المالى الذى يلزم الفرد بدفع الضريبة للدولة (بعقد تأميـــن) . فمقدار الضريبة يعد قسط تأمين يدفعه الفرد ، ليؤمن أمواله ضد أى خطر يحـــول دون انتفاعه بها . وعلى ذلك فإنه يلزم فى مقداره هذا القسط (الضريبى) ، أن يكـــون متناســـباً مـــع (دخل) الممول أى المؤمن (أو ثروته) ، فيزيد بزيادته وينخفض بانخفاضه .

ويعيـــب هذا الرأى أنه كسابقه يقصر دور الدولة على تحقيق (الأمن والدفاع) فـــى حين أن دورها يتسع ليحقق أغراضاً اقتصادية وسياسية واجتماعية وغيرها .. كمـــا أنـــه لا يتوافق مع ما شبه به وهو عقد التأمين . ففى عقد التأمين يلتزم المؤمن لديـــه بتعويض المؤمن عما يلحقه وماله من ضرر ، وهو ما لا تلتزم به الدولة ، إذ يقتصـــر دورها على مجرد حماية الممول وماله ، ومعاقبة من يتعدى عليهما ، دون أن تدفع له أى تعويض عما يلحقه وماله من ضرر .

الثالث – وحسبه عقد شركة :

كـــيف هذا الفريق (العقد المالى) بأنه (عقد شركة) ، يقوم أفراد الجماعة فـــيها بـــدور المساهمين ، والدولة بدور مجلس إدارتها . بحيث يتحمل فيها كل منهم حصـــه من رأس مال الشركة (تتمثل فى الضريبة) ، ويستخدم رأس المال هذا فى إنتاج (منافع) مشتركة تعود على مساهميها . مما يبرر – وفقاً لهذا الرأى – فرض الضريبة لتتناسب مع (رأس المال المنتج) وليس مع (الدخل) .

ويعيب هذا الرأى أنه يفترض أن الأغنياء نظراً لأنهم يساهمون بمعظم رأس مـــال هـــذه الشـــركة ، فإنهم سيستفيدون أكثر من منافعها ، فى حين أن الواقع يشهد بأستفادة الفقراء من منافعها رغم عدم مساهمة الكثير منهم فى رأسمالها .

تقييم نظرية العقد المالى :

(تتميز) هذه النظرية بأنها إستهدفت الحد من سلطة الملوك فى فرض الضرائب ، وذلك لما اعتبرت الضريبة ثمناً للمنفعة ، وتطلبت أن تتناسب معها فلا تزيد عنها وإلا كانت تعدياً على الملكية الفردية .

ومع ذلك فإن هذه النظرية لم تتمكن واقعياً من تحقيق هدفها المذكور ، إذ تمادى الملوك فى إ[illegible]هم لسلطتهم فى فرض الضرائب .. كما عابها أن افتراضها تناسب الضريبة مع المنفعة ، أمر يصعب تحقيقه عملياً كذلك ، وذلك لصعوبة تحديد مقدار استفادة كل ممول من المنافع العامة ، خاصة تلك المنافع العامة الغير قابلة للتقسيم (أو التفريد) ، كمنافع الدفاع والأمن والدبلوماسية والقضاء التى كانوا يقصرون وظيفة الدولة على القيام بها ، ويفرضون الضرائب لتمويلها .

بل إن العيب الذى أجهز على هذه النظرية ، يتمثل فى نقص الأساس التعاقدى الذى بنيت عليه ، والمستمد من (الأساس التعاقدى) لإنشاء الدولة . إذ لم يثبت تاريخياً أن الدولة نشأت بعقد اجتماعى بين أفراد منعزلين . ذلك أنها ليست تنظيماً اتفاقياً ، بل هى معطاة تاريخية . وبنقض الأساس التعاقدى لقيام الدولة ، ينهار الأساس التعاقدى للضريبة ، وتسقط هذه النظرية .

المطلب الثانى

نظرية التضامن المالى

(أو سيادة الدولة)

وتعـنى أن الدولـة بما لها من (سيادة) على إقليمها ورعاياها ، فإن لها أن تفـرض علـيهم ضريبة تمكنها من القيام بوظائفها فى إشباع حاجاتهم الجماعية وفقاً للمقدرة التكليفية لكل منهم .

وتسـتمد فكرة (سيادة الدولة) شرعيتها فى فرض الضرائب على تابعيها ، من (مـبدأ التضـامن القومـى) ، وليس من ذلك (الأساس التعاقدى) الذى طرحته النظرية السابقة . ويقتضى مبدأ التضامن القومى ، الذى ينبثق عنه ضريبياً (مبدأ التضامن المالى)، فى تحمل أعباء الدولة حتى تقوم بوظائفها فى إشباع حاجاتهم الجماعية

ويتطلـب تطبـيق ذلـك المبدأ (عمومية الضريبة) أى وجوبها على جميع **أعضـائها سـواء على من تواجدوا على إقليمها أو خارجه ، سواء كانوا وطنيين أم أجانـب ارتبطوا بها بإقامتهم فيها ، أو بوجود أموالهم بها . كما يقتضى ذلك (عدالة الضـريبة) ، أى وجوبها على كل فرد فى الجماعة (وفقاً لمقدرته التكليفية) ، أى بمـا يحققـه من (دخل) أصلاً ، أو بما يملكه من (رأس مال) استثناء ، مما يبرر إعفاء غير القادرين منها .**

تكييفها :

وسيادة الدولة لها مظاهرها (السياسية والاقتصادية والاجتماعية) التى استند إلـى كـل واحـد منها فريق من أنصار هذه النظرية لتكييف الأساس القانونى الذى تسـتمد به الدولة سيادتها على إقليمها وتابعيها ، فاستنبط كل فريق مبدأ يحقق به تلك السيادة على النحو التالى :

(أ) مبدأ الجنسية :

ويستحق هذا المبدأ من (السيادة السياسية) للدولة على رعاياها . أو من (تبعيتهم السياسية) لها ، ورباطهم بها برباط " الجنسية " أينما كانوا .

وكما أن (مبدأ الجنسية) يوجب لرعايا الدولة (حقوقاً) فى مواجهة دولتهم التى ينتمون إليها ، تتمثل فى حمايتها لهم ورعايتها لأموالهم فى الداخل والخارج ، لذا فإنه يفرض عليهم (واجبات) تجاه تلك الدولة حتى تقوم بوظيفتها هذه ، من أهم هذه الواجبات آداء الضرائب . الأمر الذى يشرع للدولة حق فرض الضرائب على رعاياها ، أياً كانت إقامتهم أو محل مزاولتهم لنشاطهم وأياً كان موقع أموالهم فى داخل إقليمها أو خارجه .

ويتميز (مبدأ الجنسية) المستمد من معيار (السيادة السياسية) للدولة على رعاياها وتبعيتهم السياسية لها ، بأنه قد برر حق الدولة فى مد سيادتها إلى خارج بلادها لفرض ضرائبها على أموال رعاياها فى الخارج ، مع ما فى ذلك من مساس بسيادة الدولة الأخرى على إقليمها ومع ما يؤدى إليه ذلك من ازدواج ضريبى ، إلا أنه لا يعطى مبرراً مقبولاً لحق الدولة فى فرض ضرائب على الأجانب الذين لا يتمتعون بجنسيتها ، ولكنهم يقيمون على إقليمها ، ويتخذونه مركزاً لمزاولة نشاطهم الاقتصادى .

(ب) مبدأ الموطن (أو الإقامة) :

فالعبرة فيه (بتوطن الممول) فى إقليم دولة معينة ، أو باتخاذه من إقليمها مقراً (لإقامته المعتادة) لمدة معينة ، أو بتركيزه مصالحه الرئيسية فيها . فهنا يحق لدولة الموطن (أو الإقامة) أن تفرض على دخله ضريبة ، سواء تمتع بجنسيتها أم لا ، وسواء حقق الدخل على إقليمها ، أم كان مصدر تحقيقه فى الخارج . ويستند هذا المبدأ على فكرة (التبعية الاقتصادية والاجتماعية) ، حيث يتبع الفرد الدولة

التى يتوطن بها أو يقيم على إقليمها ، باعتباره المكان الذى (يستهلك) فيه دخله ، وينعم فيه بالخدمات التى تقدمها له تلك الدولة .

(ويتميز) هذا المبدأ بأنه قد عالج النقص الذى أصاب (مبدأ الجنسية) ، حيث أوجد مبرراً مقبولاً لإيجاب الدولة للضريبة على دخل الأجنبى الذى يقيم على إقليمها ويتخذ منه مقراً لمزاولة أنشطته الرئيسية . بيد أنه (يعيبه) أنه لا يفسر سبب إيجاب الدولة للضريبة على دخل حققه أحد رعاياها خارج إقليمها . كما أنه يعجز عن تبرير إيجاب الضريبة على أموال حققها ممول على إقليم دولة دون أن يقيم فيها.

(جـ) مبدأ الإقليمية (أو مصدر المال)

فالمعيار المعول عليه وفقاً لهذا المبدأ هو (موقع المال) . فطالما أن صاحب المال قد اتخذ من إقليم دولة معينة (مصدراً لاكتسابه) أو لتنميته ، فمن حق (دولة المصدر) هذه أن تفرض ضريبة على هذا المال ، وإن كان مكتسبه شخصاً أجنبياً .

ويتمشى هذا المبدأ مع (السيادة الاقتصادية للدولة) أو (التبعية الاقتصادية) للممول بالدولة التى حقق على إقليمها دخله بعد استفادته من مرافقها ، مما يوجب عليه أن يتحمل جزءاً من التكاليف والأعباء العامة للدولة .

ويتميز هذا المبدأ بأنه يتفادى ظاهرة الازدواج الضريبى ، وأوجد مبرراً مقبولاً لفرض الدولة للضريبة على دخل الأجنبى الذى حققه على إقليمها ، إلا أنه يؤخذ عليه كذلك أنه يعجز عن تفسير سبب إيجاب الدولة للضريبة على الدخول التى يحققها رعاياها خارج إقليمها .

تقييم نظرية سيادة الدولة :

ومـــا تقدم يدل على أن أياً من تلك المبادئ الثلاثة وهى مبادئ : (الجنسية ، والموطـــن أو الإقامة ، والإقليمية) ، لا يكفى وحده كأساس قانونى تستمد منه الدولة حقها المشروع فى بسط سيادتها على إقليمها وتابعيها .

مـــن أجل ذلك فإن الدول تأخذ بأكثر من مبدأ منها خاصة وأنها جميعاً يكمل بعضـــها بعضاً ، فى إطار نظرية واحدة سائدة ، وهى (نظرية سيادة الدولة) ، التى تتمـــيز بأنها قد تفادت جميع ما وجه إلى (نظرية العقد المالى) من انتقادات . وذلك بأخذهـــا بذلـــك (المبدأ العام) الذى يندرج تحته ولا يخرج عليه تلك المبادئ الثلاثة المذكـــورة ، وهـــو مـــبدأ التضامن القومى ، أو بعبارة أدق مالياً هو (مبدأ التضامن المالى) ، الذى يصلح كأساس قانونى لفرض الدولة للضريبة على رعاياها وتابعيها. الأمر الذى برر تسمية نظرية (سيادة الدولة) بنظرية (التضامن المالى) ..

• • •

ونعتقد أنه بهذا الأساس القانونى المبرر لحق الدولة فى فرض ضرائب على رعاياهـــا وتابعـــيها أيـــنما كانوا ، قد تم التمهيد للتعرف على نطاق سريان التشريع الضريبى المصرى من خلال المبحث التالى .

(مراجع مختارة)

- د. رفعت المحجوب ، المالية العامة ، القاهرة ، دار النهضة العربية ١٩٧٥ .

- د. عــاطف صــدقى ، التشريع الضريبى المصرى ، القاهرة ، دار النهضة العربية ١٩٧٠ .

- د. عزت عبد الحميد البرعى ، المبادئ العامة للتشريعات الضريبية ، الكتاب الأول ، شبين الكوم ، دار الولاء للنشر والتوزيع ، ٢٠٠٠ – ٢٠٠١ .

- د. محمــد حامد دويدار ، دراسات فى الاقتصاد المالى ، الإسكندرية ، منشأة المعارف ١٩٨٤ .

المبحث الثانى
نطاق سريان الضريبة الموحدة

لكل تشريع نطاق تسرى فيه أحكامه ، سواء على الأشخاص الداخلة فى هذا النطاق ، أو الإقليم الذى سيسرى عليه ، أو الزمان الذى سيطبق خلاله . ويعد ذلك مظهراً من مظاهر سيادة الدولة على إقليمها وتابعيها .

ومن حيث (النطاق الشخصى) للضريبة الموحدة ، فإنها لا تقتطع إلا من دخول الأشخاص الطبيعيين دون الأشخاص الاعتباريين ، إذ نظم لهم المشرع الضريبى أحكاماً منفصلة تلائمهم نص عليها فى الكتاب الثانى من القانون . كما أنه استبعد مبدأ الجنسية التى تعتمد على فكرة التبعية السياسية فى تطبيقه لأحكامه . فالعبرة ليست بجنسيه الممول وعما إذا كان مصرياً أو أجنبياً ، ولكن العبرة هى باتخاذه لمصر موطناً لإقامته أو إقامة رؤوس أمواله والتى بسببها اكتسب دخوله ، حتى تجب الضريبة فى هذه الدخول .

وعلى ذلك فسيتم التركيز على النطاقين المكانى والزمانى لهذا القانون فى مطلبين على النحو التالى :

المطلب الأول – النطاق المكانى لقانون الضريبة الموحدة .
المطلب الثانى – النطاق الزمانى لقانون الضريبة الموحدة .

المطلب الأول

النطاق المكانى لقانون الضريبة الموحدة

اعتمد المشرع الضريبى المصرى على مبدأ الموطن ومبدأ الإقليمية فى بسط أحكامه على الدخول . وقد نص عليهما فى المادة الثانية منه بقوله :

" تســرى الضـــريبة على المقيمين عادة فى مصر على النحو الموضح بهذا القانون " . وهذا هو مبدأ الموطن (أو الإقامة) الذى تطلب له المشرع الضريبى أن يقيم الشخص إقامة معتادة فى مصر حتى تجب الضريبة على دخله .

ونص على مبدأ الإقليمية فى الفقرة الثانية من تلك المادة بقوله : " كما تسرى الضريبة على غير المقيمين فى مصر بالنسبة لدخولهم المحققة فى مصر " .

فالعـــبرة فـــى الفقرة الأولى هى باتخاذه من مصر موطناً لإقامته الشخصية المعـــتادة ، والمعيار فى الفقرة الثانية هو باتخاذ من مصر موطناً لتواجد رأسماله أو مصــــدراً لاكتســـاب دخلـــه . أى أن الفقرة الأولى تعتمد على (موطن الشخص) ، والثانية تعول على (موطن المال) ، وفى الحالتين تعتمد على إقليم الدولة (مصر) كمصـــدر لاكتســـاب الفـــرد لدخله حتى تجب الضريبة عليه ، سواء كان مصرياً أو أجنبياً ، مما يعد تجسيداً حقيقياً لمبدأ التبعية الاجتماعية والاقتصادية .

أركان التوطن : (أو الإقامة المعتادة) :

لم ينص القانون صراحة على معنى التوطن أو الإقامة المعتادة ، وإنما عدد فقط الحـــالات التـــى يعتـــبر فيها الممول مقيماً فى مصر . وقد تكفل الفقه ببيان ذلك إذ حدد ركنين رئيسيين يتأسس عليهما مسألة التوطن وهما ركنا التواجد المعتاد والنية :

الركن الأول – التواجد المعتاد :

فمناسبة تواجد شخص على إقليم دولة متخذاً إياه موطناً له ، أو محلاً معتاداً لإقامته ، أو محلاً رئيسياً لمباشرة نشاطه الاقتصادى ، يجيز لهذه الدولة أن تفرض ضريبة عليه فى دخله (أو ثروته) حتى ولو كان أجنبياً . والتواجد يعد معتاداً سواء تواجد الشخص (فعلاً) بذاته على إقليم الدولة أو كان تواجده (حكمياً) على النحو التالى .

١- **التواجد الفعلى :** ويعنى تواجد الشخص بذاته على إقليم الدولة ، أى استيطانه أو إقامته فيه ، ويمكن الاستدلال على ذلك بالنسبة للشخص الطبيعى من أية قرينة تدل عليه ، مثل اتخاذه مسكناً له فى إقليم هذه الدولة . ولا يشترط فى هذا المسكن أن يكون دائماً ، إذ تتوافر إقامته حتى ولو كان نزيلاً للفنادق . أو حتى لو لم يحتفظ بمسكن دائم ولكنه كان يتردد على البلاد بصورة منتظمة لممارسة نشاطه .

بيد أن هذا (التواجد الفعلى) ليس كافياً لإخضاع الشخص الطبيعى للضريبة، خاصة إذا كان أجنبياً جاء إلى إقليمها بصفة عارضة زائراً مثلاً لمدة مؤقته. وعلى ذلك فلا بد من توافر شرط آخر معه لإيجاب الضريبة على دخله الذى يحققه هذا الشخص . هذا الشرط هو (شرط الاعتياد) . أى أن يكون تواجد هذا الشخص الأجنبى على إقليم الدولة تواجداً معتاداً . وقد جعلت (المدة) دليلاً مقبولاً على الاعتياد بحسب الأصل . لذلك لا يخلو تشريع ضريبى من تحديد لتلك المدة ، على ما قد نحاه المشرع الضريبى المصرى على ما سيتضح مع حالات الإقامة المعتادة التى حددها .

وعلى ذلك يسقط شرط الاعتياد حيال الشخص الذى يتواجد فعلاً على إقليم مصر ، ولكن تواجده جاء بصفة عارضة أو مؤقته ، للزيارة أو للسياحة أو لمهمة معينة مثلاً .

٢- التواجد الحكمى : ويعتبر التواجد الحكمى تطبيقاً لمبدأ الإقليمية أو دولة المصدر، إذ يكفى تواجد الشخص على إقليم الدولة (بنشاطه) وليس بذاته . فيعتبر مقيماً حكماً من مارس نشاطه الاقتصادى على إقليم دولة ، أو اتخذ منه مركزاً رئيسياً لإدارة نشاطه حتى ولو مارس بعض هذا النشاط أو كله فى الخارج . بل يعتبر فى حكم المقيم موظفو الدولة الذين يؤدون مهام وظائفهم فى الخارج ، طالما أن الدولة هى التى تدفع مرتباتهم من خزينتها . إذ أن ذلك يدل على تبعيتهم الاقتصادية لها وأنها مصدر اكتسابهم لدخولهم مما يخول لهم حق فرض ضرائب على دخولهم تلك .

الركن الثانى – النية :

إذ ينبغى حتى يعد الشخص مقيماً تجب الضريبة على دخله ، أن تتوافر لديه نية الاستيطان أو الإقامة المعتادة على إقليم الدولة فارضة الضريبة . ونية التوطن عمل داخلى لا يتعرف عليه إلا من المظاهر الخارجية الدالة عليه . وأكثرها دلالة عليه هو مسألة (الاعتياد) أى اعتياد الشخص الإقامة فى الدولة ، والذى يدل عليه شرط المدة ، أى إقامته المدة التى حددها القانون .

وعلى ذلك لا تتوافر نية الإقامة لمن تواجد على إقليم الدولة بصفة عارضة للسياحة مثلاً ، أو لمن اتخذ له مسكناً فيه دون أن ينوى الاستقرار فى هذه الدولة ، فلم يتردد عليها بصفة منتظمة .

حالات الإقامة المعتادة :

ما ذهب إليه الفقه من تحديد لأركان التوطن ، طبقه التشريع الضريبى المصرى . حيث عدد فى مادته الثالثة الحالات التى يتوافر إحداها يعد الشخص مقيماً عادة فى مصر ، وتجب الضريبة على دخله وهى .

١- أن يــتحقق فيه شرط المدة : أى أن يقيم فى مصر لمدة تزيد على ١٨٣ يوماً متصلة أو متقطعة خلال السنة الضريبية ، فهذا هو شرط المدة الذى جعله القانون دليلاً على إقامة الممول فى مصر إقامة معتادة . فمن أقام فى مصر أكثر من نصف العام الضريبى وبالتحديد أكثر من ١٨٣ يوماً وجبت الضريبة على دخله .

ولا يلــزم أن تكون هذه المدة متصلة ، إذ يكفى أن تكون متفرقة خلال السنة الضريبية ، طالما أنها قد تجاوزت مدة ١٨٣ يوماً ولو بيوم واحد . والسنة الضريبية سنة ميلادية تبدأ من أول يناير وتنتهى فى آخر ديسمبر من كل عام .

وعلــى ذلــك فمن أقام فى مصر مدة ١٨٣ فأقل خلال السنة الضريبية ، فلا يعــد مقيماً إقامة معتادة ، وبالتالى لا تجب الضريبة على دخله الذى حققه فى مصر خلال هذه المدة ، حتى ولو اكتسب الملايين خلالها .

وفــى المقابل فمن أقام فى مصر مدة متصلة تزيد على ١٨٣ يوماً ، ولكنها وقعــت فى عامين ضريبيين ، كأن أقام فى مصر مدة (١٠٠) يوماً فى نهاية العام الضــريبى الأول ، ووصلها بالإقامة مدة (٨٤) يوماً فى بداية العام الضريبة التالى ، فــلا يخضــع للضــريبة دخله الذى حققه خلال هذه المدة ، لأنها فى العام الضريبى الواحــد لــم تــتجاوز الــ ١٨٣ يوماً . وذلك طالما أنه لم يقصد اتخاذ مصر محلاً لإقامته الرئيسية على النحو الذى يتضح من الحالة التالية .

٢- أن تكون مصر محلاً لإقامته الرئيسية :

فمن اتخذ من مصر موطناً له ، أى محلاً لإقامته الرئيسية ، ولكنه كان كثير السفر للخارج ، فإنه يعد مقيماً إقامة معتادة فى مصر حتى ولو مكث بها خلال السنة الضريبية الواحدة مدة ٨٣ يوماً فأقل .

ولكـــن المشـــرع الضــريبى المصـــرى لم يحدد المعيار الذى يدل على أن الشـــخص اتخذ من مصر محلاً لإقامته الرئيسية ، رغم أنه لم يتوافر فى شأنه شرط المـــدة المذكـــور ، ويـــبدو أنـــه ترك تقدير ذلك للجهة الضريبية تحت رقابة محكمة الموضـــوع . وقد اعتبر مجلس الدولة أن الأجنبى الذى يعمل مديراً للمركز الإقليمى لإحـــدى المؤسسات الأجنبية فى مصر ، وكان يسافر للإشراف على مكاتب المؤسسة فـــى سائر بلاد الشرق الأوسط وأفريقيا معظم أيام السنة . اعتبره مجلس الدولة مقيماً بصـــفة معتادة فى مصر ، بصرف النظر عن طول أو قصر فترة إقامته بينها ، لأنه اعتـــبر مصـــر محلاً لإقامته الرئيسية حيث يغادرها إلى البلاد الأخرى مسافراً حتى يـــرجع ، ولـــم يتخذ له مقراً رئيسياً فى تلك البلاد . فضلاً عن أن مصالحه الرئيسية متركزة فى مصر . (١)

٣- أن تكون مصر المركز الرئيسى لإدارة نشاطه :

إذا كـــان المشـــرع الضـــريبى قـــد إعتد بمعيار التبعية الاجتماعية فى الحالتين الســـابقتين ، فإنـــه قد اعتمد هنا على معيار التبعية الاقتصادية للممول لمصر . فمن اتخذ مـــن مصر مقراً رئيسياً لإدارة نشاطه الاقتصادى فإنه يعد مقيماً إقامة معتادة فى مصر ، حـــتى ولـــو لم يقم بها فعلاً لمدة أكثر من ١٨٣ يوماً خلال السنة الضريبية ، كذلك حتى ولو لم يزاول أى نشاط اقتصادى فى مصر ، وإنما تركز نشاطه فى الخارج .

٤- أن تكون مصر مركزاً لنشاطه التجارى أو الصناعى أو المهنى :

والمعـــيار هـــنا هـــو معيار التبعية الاقتصادية ، وكان من الممكن أن يوحد المشـــرع الضـــريبى بين هذه الحالة والحالة السابقة لوحدة موضوعهما وهو ممارسة النشاط الاقتصادى وإدارته . كما أن ذكره لأنواع معينة من النشاط الاقتصادى وهى

---

(١) راجع د. زكريا بيومى ، تشريع الضرائب ، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين ، قويسنا مطبعة حماده الحديثة ، ١٩٩٧ ص٢٠ .

النشاطات التجارية والصناعية والمهنية ليس له معنى ، إذ أنه يثير التساؤل عن مدى خضوع غيرها من الأنشطة الاقتصادية للضريبة .

المهم أنه فى ظل هاتين الحالتين الثالثة والرابعة يخضع للضريبة الموحدة كل شخص طبيعى مارس نشاطه اقتصادياً فى مصر أياً كان نوعه ، وكل من أتخذ من مصر مركزاً رئيسياً لإدارة نشاطه سواء فى مصر أو فى الخارج .

أما من مارس نشاطه فى مصر عن طريق وسيط ، كسمسار ينحصر دوره فى تلقى التعليمات منه ، أو كممثل تقتصر مهمته على مجرد تلقى الطلبات من العملاء فى مصر ونقلها إلى مقر المنشأة فى الخارج دون أن يتدخل فى نشاطه ، بتسلم البضائع أو تحصيل الفواتير ، فإنه لا يعد مقيماً فى مصر ولا يخضع دخله للضريبة الموحدة.[1]

٥- موظفو الدولة فى الخارج الذين يتقاضون دخولهم من خزينتها :

فالمعيار هنا هو معيار مصدر الدخل التابع من مبدأ الإقليمية ، فمن كانت مصر مصدراً لاكتساب دخله من موظفى الدولة الذين يؤدون مهام وظائفهم فى الخارج ويتقاضون دخولهم من خزينة الدولة ، فإنهم يخضعون للضريبة الموحدة .

وينطبق هذا على العاملين فى الخارج التابعين للحكومة أو لوحداتها المحلية أو هيئاتها العامة . وكذلك على الممثلين الديبلوماسيين لمصر فى الخارج من رجال السلكين السياسى والقنصلى . فأمثال هؤلاء رغم عدم إقامتهم الفعلية فى مصر أثناء السنة الضريبية ، إلا أنهم يعتبرون مقيمين حكماً فى مصر ، لأن مصر هى مصدر اكتسابهم لدخولهم حيث يتقاضون مرتباتهم وما فى حكمها من خزينة الدولة .

---

[1] المرجع السابق ص ٢١ .

استثناءات على مبدأ الإقامة المعتادة :

استثنى المشرع الضريبى فى المادة الرابعة من الخضوع للضريبة الموحدة طائفتين من المقيمين عادة فى مصر ، لاعتبارات قومية دبلوماسية أو فنية وهما .

الأولى – الممثلون السياسيون والدبلوماسيون الأجانب :-

فلا تسرى الضريبة الموحدة على الدخول التى يحققها المقيمون فى مصر من السفراء والوزراء المفوضين ، وغيرهم من الممثلين السياسيين والقناصل والممثلين القنصليين الأجانب .

فهؤلاء الممثلون الأجانب رغم إقامتهم فى مصر إقامة معتادة لأكثر من ١٨٣ يوماً ، إلا أنهم استثناهم القانون من الخضوع للضريبة الموحدة فى دخولهم ، مراعاة لوضعهم السياسى والدبلوماسى وبشرط هام هو شرط المعاملة بالمثل لممثلينا فى بلادهم ، وفى حدود تلك المعاملة .

ولكن يلاحظ أن هذا الاستثناء يسرى على الدخول التى تحققها هذه الطائفة فى مصر بصفتها الدبلوماسية أو السياسية فقط ، وليس إلى ماعداها من دخول. كما أنه لا يستفيد من هذا الاستثناء أفراد أسرهم المقيمين معهم فى مصر إقامة معتادة .[1]

الثانية – الفنيون والخبراء الأجانب :

فالفنيون والخبراء الأجانب الذين يقيمون فى مصر ، كخبراء الصناعة والرياضة من المديرين الفنيين والمدربين الأجانب ، أمثال هؤلاء لا يخضعون للضريبة فى دخولهم الناتجة من مصادر خارج مصر . وقد اشترط القانون

[1] مجلة التشريع المالى والضريبى ، عدد خاص عن الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين ، العدد ٢٩٦ السنة ٤٣ مارس إبريل ١٩٩٥ ص ٣٩ .

لاستفادتهم من هذا الاستثناء أن يكون استخدامهم تم بناء على طلب من أحد الأشخاص العامة أو الخاصة فى مصر . أى بناء على طلب من الحكومة أو إحدى الهيئات العامة أو الخاصة أو الشركات أو أحد الأفراد .

وفى الحقيقة فإن هذه الحالة لا تمثل استثناءً على مبدأ الموطن أو الإقامة ، لأن القانون لم يعفهم من الخضوع للضريبة الموحدة فى دخولهم التى يحققونها فى مصر . وإنما أعفى دخولهم الناتجة من مصادر خارج مصر ، وهذه أصلاً تخرج من نطاق قانون الضريبة الموحدة ، لأن مصر ليست مصدراً لكسبها وفقاً لمبدأ التبعية الاقتصادية . خاصة وأن المشرع الضريبى أعفى دخول المصريين المقيمين خارج مصر والتى يحققونها فى الخارج من الخضوع للضريبة ، لأنه لم يأخذ بمبدأ الجنسية أو التبعية السياسية ، ولأن هذه الدخول يصعب على الإدارة الضريبية متابعتها أو التحقق منها . فمن باب أولى أن يعفى الأجانب منها حتى ولو كانوا مقيمين فى مصر، طالما أنهم لم يتخذوا من مصر مركزاً رئيسياً لإدارة نشاطهم فى الخارج .

• • •

خلاصة ما تقدم أن قانون الضريبة الموحدة تأسس نطاقه المكانى على مبدأ الإقليمية ومبدأ الموطن ، محدداً مدى تبعية الشخص اقتصادياً واجتماعياً لمصر ، حتى تحب الضريبة الموحدة عليه فى دخله . كما بين الحالات المطبقة لهذين المبدأين ، ولم يخرج عليها إلا فى الحالتين الاستثنائيتين المذكورتين لأسباب قومية . وننتقل من خلال المطلب التالى للتعرف على النطاق الزمنى لذلك القانون .

المطلب الثانى

النطاق الزمانى لقانون الضريبة الموحدة

تقتضـــى دواعـــى العدالة تعيين ميعاد لسريان أى تشريع ، حتى يطبق على الوقائع اللاحقة لا السابقة عليه . وهو مبدأ فوق أنه قانونى فهو أخلاقى نص عليه فى القـــرآن الكـــريم فى قوله تعالى : " وما كنا معذبين حتى نبعث رسولاً " .[1] ويعرف قانوناً بمبدأ تطبيق التشريع بأثر فورى وليس بأثر رجعى .

كمـــا تقتضـــى دواعـــى العدالة الضريبية أن يتم سلفاً تحديد المدة التى يحقق خلالهـــا الممـــول دخلـــه حتى يتم محاسبته عنها ضريبياً ، وهو ما يسرى عليه مبدأ سنوية الضريبة .

ويتحدد النطاق الزمنى لسريان قانون الضريبة الموحدة وفقاً لهذين المبدأين : مبدأ الفورية ومبدأ السنوية . ونتعرف عليهما تباعاً .

أولاً – مبدأ تطبيق التشريع الضريبى بأثر فورى :[2]

ويقتضـــى هـــذا المبدأ أن يسرى التشريع فور صدوره على الوقائع اللاحقة لصدوره وليس السابقة عليه . وهذا هو ما نص عليه دستور مصر الدائم لسنة ١٩٧١ فـــى المادة ١٨٧ بقوله : " لا تسرى أحكام القوانين إلا على ما يقع من تاريخ العمل بها ، ولا يترتب عليها أثر فيما وقع قبلها " .

---

[1] سورة الإسراء من الآية ١٧ .

[2] راجع د. السيد أحمد عبد الخالق ، مدخل إلى دراسة الضرائب على الدخل وفقاً لأحكام القانون ١٨٧لسنة ١٩٩٣ ، المنصورة مكتبة الجلاء الجديدة ، بدون عام نشر ص ١٨ .

وقـد طـبق قانون الضريبة الموحدة رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ مبدأ الفورية ، فنص فى مادته الثامنة على سريان أحكامه على المرتبات وما فى حكمها إعتباراً من أول الشـهر التالى لتاريخ نشرة فى الجريدة الرسمية ، أى إعتباراً من أول يناير سنة ١٩٩٤ وبالنسـبة للأربـاح الـتجارية والصـناعية وإيـرادات المهن غير التجارية وإيـرادات الـثروة العقارية تسرى أحكامه اعتباراً من السنة الضريبية ١٩٩٤ ، أو السـنة المالية المنتهية خلالها متى كان تاريخ انتهائها لاحقاً لتاريخ العمل بهذا القانون أى أول يـناير ١٩٩٤ . وبالنسـبة لغير ما أشير إليه ، يعمل بهذا القانون من اليوم التالى لتاريخ نشره أى اعتباراً من أول يناير ١٩٩٤ .

ولـم ترد استثناءات على مبدأ الفورية فى قانون الضريبة الموحدة ، سواء ما تعلـق مـنها بتطبـيق القانون بأثر رجعى ، أو بإيقاف العمل بأحكامه . أما ما يتعلق بالإعفـاء مـن تطبـيق أحكامـه على بعض الحالات والأشخاص ، أو انقضاء حق الحكومـة فـى المطالبة بمستحقاتها الضريبية بالتقادم ، فسيتم التعرض لها فى آخر فصول هذا المبحث عند التعرض للأحكام العامة لهذه الضريبة .

ثانياً – مبدأ سنوية الضريبة :

يرتـبط بالـنطاق الزمـنى لتطبيق التشريع الضريبى ، أن يتم تحديد مدة معيـنة يحاسـب عنها الممول ضريبياً عن دخله الذى حققه خلالها ، على أن يتم ذلـك بشكل دورى. وذلك تحقيقاً للاستقرار فى التعامل بين الحكومة والممولين ، وتنظيماً لعملية محاسبتهم .

وعادة ما يتم تحديد هذه المدة الدورية للمحاسبة الضريبية بسنة ، فيما يعرف بمـبدأ سـنوية الضريبة . وهى المدة التى استقر وتعارف عليها ضريبياً ومحاسبياً ، والتى بها نلتقى وتتحقق مصلحة الطرفين : الحكومة والممولين .

فبالنسبة للممول الفرد (أو المنشأة) ، فلقد اقتضت الاعتبارات العملية تقسيم حـياة المشروع أو المنشأة إلى مدد مالية ، بشكل دورى ومنتظم ، تتحدد عنه نتيجة أعمالها فيما يعرف بالتقسيم الدورى ، وذلك للتوقف على ما إذا كانت هذه المنشأة قد حققت هدفها الربحى الذى أنشئت من أجله من عدمه ، محققة أقصى ربح ممكن بأقل نفقـة ممكنة . وهو ما يقتضى محاسبياً إجراء المقابلة والمقاصة بين إيرادات المنشأة ونفقاتها للتعرف على مدى ربحيتها أو خسارتها .

وبالنسـبة للحكومة فهى تجد مصلحتها من تطبيقها لمبدأ سنوية الضريبة فى تحقـيقها لمـورد مالى منتظم لتمويل أوجه نفقاتها العامة ، خاصة وأنها هى الأخرى تتخذ من السنوية مبدأ لإعداد ميزانيتها .

السنة الضريبية :

نـص قانون الضريبة الموحدة على مبدأ سنوية الضريبة فى المادة الخامسة منه بقوله : " تستحق الضريبة فى أول يناير من كل سنة ، كما تستحق بوفاة الممول أو بانقطاع إقامته فى مصر ، وتسرى على مجموع صافى الدخل الذى حققه الممول خـلال السنة السابقة من الإيرادات التالية .... " . وقد كرر مبدأ سنوية الضريبة مع كل إيراد من الإيرادات التى أخضعها للضريبة الموحدة . [١]

ولكـن الملاحـظ أن المشرع الضريبى وإن كان يفهم من ظاهر نص المادة المذكـورة أنه أعتبر السنة الميلادية هى السنة الضريبية والتى تبدأ من يناير وتنتهى بشـهر ديسمبر ، إلا أنه لم ينص صراحة على ذلك . وبالتالى فإن الممول مخير فى تحديـد بدايـة ونهاية السنة الضريبية التى سيحاسب عن دخله الذى اكتسبه خلالها ، سواء اختار السنة الميلادية أم الهجرية أم أية سنة حسابية أخرى .

---

[١] أنظر على سبيل المثال المواد ١٥ ، ٢٦ ، ٥٠ ، ٦٧ من هذا القانون .

وقد ذهبت مصلحة الضرائب فى أول الأمر [1] إلى اعتبار السنة الميلادية هى السنة الضريبية ، واشترطت للأخذ بسنة محاسبية غيرها أن يمسك الممول حسابات منتظمة . ولكنها رجعت عن رأيها نزولاً على رأى الفقه والقضاء ، فأجازت للممول أن يحدد دخله وفقاً لسنة محاسبية مستقلة عن السنة الميلادية ، إذا تطلبت طبيعة نشاطه ذلك، كما لو كان يمارس نشاطاً موسمياً مثلاً . بل أجازت له تغيير بداية هذه السنة كلما اقتضت الظروف ذلك وفقاً لما هو أصلح له .

النتائج المترتبة على الأخذ بمبدأ السنوية :

يترتب على الأخذ بمبدأ سنوية الضريبة نتيجتان هامتان هما :

الأولى – وحدة السنة الضريبية :

ويعنى ذلك عدم جواز تجزئة السنة الضريبية .. فالأصل أنه لا يجوز لمصلحة الضرائب أن تقسم السنة الضريبية إلى أجزاء تطبق على كل جزء منها الضريبة ، بل ينبغى أن تحاسب الممول عما حققه من دخل أو تحمله من خسائر عن السنة كلها كوحدة واحدة .

وتبدو أهمية هذه النتيجة فى حالتين هما :

١- **حالة الربح والخسارة :** فالمشروع قد يتعرض للخسارة فى النصف الأول من السنة الضريبية ، وللربح فى نصفها الثانى . ودواعى العدالة تقتضى محاسبته عن صافى ما تحمله من خسارة . بحيث تعد نهاية السنة الضريبية هى واقعة تحقق الدخل المنشئة للضريبة وليس وقت تحققه الفعلى خلال العام .

٢- **حالة تغير سعر الضريبة خلال السنة الضريبية :** إذ قد يتغير سعر الضريبة خلالها برفعة مثلاً وهو ما ضد مصلحة الممول ، أو بخفضه وهو ما يعد فى

[1] راجع مجلة التشريع الضريبى م س ص ١٢٨ .

صـــالحه، فالعبرة هنا فقهاً وقضاءً هو بالسعر الضريبى الجديد المعمول به فى نهاية العـــام . وذلك لأن واقعة تحقق الدخل المنشئة للضريبة تظهر بنهاية السنة الضريبية وليس بالتاريخ الفعلى لاكتساب المال .

الثانية – استقلال السنوات الضريبية :

فـــلا يجوز مد سنة ضريبية أو ربطها بسنة ضريبية أخرى . فكل سنة منها تعـــد وحـــدة مستقلة بذاتها عن السنة الأخرى . كما لا يجوز لمصلحة الضرائب أن تعتـــبر سنة معينة ... (أساس ربط) تجرى بناءً عليه تقدير أرباح السنوات الأخرى الـــتى تلـــيها . فـــإذا ربح الممول فى سنة وخسر فى أخرى ، فالأصل أنه لا ينبغى إجراء عملية مقاصة بينهما .

استثناءات على مبدأ السنوية :

وردت علـــى مـــبدأ سنوية الضريبة والنتائج المترتبة عليه ، عدة استثناءات تطلبـــتها دواعـــى العدالـــة الضريبية ، وهى استثناءات يصعب حصرها هنا وسيأتى ذكرها رفق كل ضريبة أو إيراد ، نذكر منها على سبيل المثال الآتى :

(أ) الدخول العارضة :[1]

فمـــن الأشخاص من يحققون دخولاً عارضة ، دون أن يحترفوا مزاولة مهنة معيـــنة تـــدر عليهم دخلاً بصفة منتظمة سنوياً بحيث يحاسبون عنه ضريبياً . فأمثال هؤلاء الأشخاص أخضع القانون دخولهم للضريبة ، بحيث تؤخذ منهم الضريبة فوراً دون انتظار لانتهاء السنة الضريبية .

---

[1] راجع د. زكريا بيومى م س ص ٨٩ .

وأقرب مثال يمكن أن يكتسب منه الشخص دخلاً عارضاً فى صفقة واحدة خلال السنة الضريبية هو النشاط التجارى . لذلك أخضعت المادة (٢/١٥) من قانون الضريبة الموحدة هذا الدخل العارض للضريبة بقولها : " كما تسرى هذه الضريبة على صافى الأرباح التى تتحقق خلال السنة من أى نشاط تجارى أو صناعى ولو اقتصر على صفقة واحدة " .

وقد تكفلت اللائحة التنفيذية للقانون فى مادتها الثامنة ، ببيان معنى الصفقة الواحدة أنها كل عملية شراء بنية البيع لأشياء منقولة غير معدة للاستعمال الشخصى. واشترطت لخضوعها للضريبة شرطان هما :

١- أن تكون ناتجة عن نشاط تجارى أو صناعى : ويتطلب ذلك أن تتوافر لدى صاحبها نية الاتجار والكسب ، بمعنى أن يكون شراؤه لهذا المنقول تم بنية البيع أو المضاربة ، وليس لاستعماله الشخصى . فمن اشترى سيارة لاستعماله الشخصى، ثم باعها بأكثر من ثمنها ، فلا يخضع ربحه هذا للضريبة . أما إن اشتراها بنية بيعها إن كان تاجراً ، أو اشترى مادة أولية أو نصف مصنوعة بنية تحويليها إلى شكل آخر وبيعها إن كان صانعاً ، وحقق كسباً من وراء ذلك خضع دخله هذا للضريبة .

٢- أن تزيد قيمتها على عشرين ألف جنيه أو يزيد ربحها على ٤٠٠٠ جنيه: والعبرة فى تحديد قيمة الصفقة هو بثمن شرائها أو بيعها على حد سواء . ومثل هذا التحديد هو تحديد تحكمى مقبول قصد منه تضخيم قيمة الصفقة أو ربحها ، بحيث لا يخضع للقانون إلا الصفقات المرتفعة القيمة .

(ب) الحالات الطارئة :

قد يقع أثناء السنة الضريبية للممول الذى يحاسب ضريبياً ، حالات أو ظروف تمنعه من ممارسة نشاطه ، مما يستلزم معها محاسبته ضريبياً فور وقوع

هـذه الحالات ، دون انتظار لانتهاء السنة الضريبية . وقد حاصر المشرع الضريبى هـذه الحـالات وقـام بعلاجها ، سواء وقعت رغماً عن الممول أو بإرادته ، وسواء كانـت نيته حسنة فيها ، أم أنه اختلقها بقصد التهرب من الضريبة . وقد تعددت هذه الحالات بشكل كبير ، مما استدعى ذكر بعضها على سبيل المثال لا الحصر وهى :

١- حالة وفاة الممول :

إذا توفـى الممول أثناء السنة الضريبية ، انقطعت السنة الضريبية ، ووجب أخـذ الضريبة من دخله الذى حققه خلال المدة السابقة على وفاته . وقد حدد القانون مـدة تسعين يوماً من تاريخ وفاة الممول ، كمهلة يقدم خلالها ورثة الممول أو وصى الـتركة أو مصـفى التركة الإقرار الضريبى اللازم ، وأن يؤدوا الضريبة المستحقة علـيه مـن مـال التركة خلالها وقد عالج المشرع الضريبى هذه الحالة فى المادتين (٥ ، ٩٤) من القانون .

٢- حالة انقطاع الإقامة :

اعتـبر القـانون فـى المادة (٥) أن انقطاع إقامة الممول بمصر سبباً من الأسباب التى تؤدى إلى انقطاع السنة الضريبية . بحيث يحاسب ضريبياً عن الدخول الـتى حققهـا خلال الجزء من السنة السابق لواقعة الانقطاع . وقد الزمه القانون فى المادة (٩٥) بأن يقدم الإقرار الضريبى قبل انقطاع إقامته بستين يوماً على الأقل ، ما لم يكن هذا الانقطاع لسبب مفاجئ خارج عن إرادته .

٣- حالة التوقف عن النشاط .

تنقطع السنة الضريبية بالنسبة للممول الذى يرغب فى التوقف عن مزولة نشاطه أو يتـنازل عـن منشأته .. ففى هذه الحالة فقد ألزم القانون ذلك الممول بإخطار مصلحة الضـرائب بذلـك ، خـلال شـهر مـن تاريخ توقفه عن العمل أو تنازله عن المنشأة

(م ٧٢ ، ١٣٣/د) وألـزمها فـى المقـابل وبـناء على طلبه إخطاره بتقديرها لأرباحه والضـرائب المسـتحقة علـيه خلال تسعين يوماً من تاريخ تسلمها لطلبه . (م ١٣٤) ويكـون تقديـرها لدخله عن المدة السابقة على انقطاعه عن ممارسة نشاطه ، أكدت ذلك المـادة (٧٢) بقولها : " إذا انقطع الممول عن ممارسة مهنته أو نشاطه يدخل فى وعاء الضـريبة الأربـاح الـتى تحققـت خلال المدة التى مارس فيها المهنة أو النشاط فقط ، ويسرى هذا الحكم كلما استحقت الضريبة عن جزء من السنة لأى سبب آخر " .

(جـ) ترحيل الخسائر :

نـص القـانون فى المادة (٢٨) مع النشاط التجارى والصناعى وفى المادة (٦٩) مـع إيراد النشاط المهنى ، على أنه إذا ختم حساب إحدى السنوات بخسارة فى هذيـن النشاطين رحل إلى السنة التالية حتى السنة الخامسة ، واشترطت المادة (٦٩) لإجـراء هـذا الترحـيل إمسـاك صاحب المهنة لدفاتر منتظمة . ويعد هذا الترحيل استثناء على مبدأ استقلال السنوات الضريبية .

وهـذا الاسـتثناء وإن ورد بخصوص هذين النشاطين ، إلا أنه يجوز تطبيقه علـى سـائر الإيـرادات الخاضعة للضريبة الموحدة ، لأن القانون وحدها فى وعاء واحد فى المادة الخامسة ، مما يقتضى توحيد أحكامها . [1]

(د) الأجانب غير المقيمين :

الأجانـب الذيـن يباشرون أعمالهم فى مصر بصفة عابرة . أو لمدة لا تزيد عـن ٨٣ يومـاً ، أخضـع القانون دخولهم للضريبة (م ٥٢ ، ٧٠) . وإذا تكررت عـودة أى منهم خلال السنة الضريبية ضم إيراده الثانى إلى إيراده الأول ، وطولب بالضريبة على أساس الحساب الجديد .

---

[1] راجع د. زكريا بيومى المرجع السابق ص ٢٦ .

ونعتقد أن المشرع الضريبى بهذا الاستثناء وقع فى تناقض ليس له ما يبرره، إذ أنـه فـى الوقـت الـذى اشترط فى المادة (٣ / ١) لوجوب الضريبة فى دخل الشـخص أن يقـيم عادة فى مصر مدة تزيد على ١٨٣يوماً متصلة أو متقطعة ، ولا شـك أن الـذي تحسـب لهـم هـذه المدة هم غالباً الأجانب ، فإنه عاد فى المادتين (٥٢ ، ٧٠) ليوجِـب الضريبة على دخل الأجنبى غير المقيم الذى يباشر نشاطه فى مصر بصفة عابرة أو يمكث فيها مدة لا تزيد على ١٨٣ يوماً .

وقـد يـرد على ذلك بأنه أوجب الضريبة على فئة معينة من الأجانب غير المقيمين وليس عليهم جميعاً . ولكن الحقيقة إذا كانت المادة (٥٢) قد خصصت فئة واحـدة مـن الأجانـب وهم الخبراء الأجانب . فإن المادة (٧٠) قد عممت حكمها لينطـبق على كل الأجانب غير المقيمين بغير تخصيص بقولها : " استثناء من السعر المحـدد فـى المادة (٩٠) من هذا القانون تفرض ضريبة بسعر ٢٠% وبغير أى تخفيض على ما يلى : أ- ....

ب- إجمـالى كل مبلغ يحصل عليه الأجانب غير المقيمين ممن يقومون بأية مهنة أو نشاط من المهن والأنشطة الخاضعة إيراداتها للضريبة . "

• • •

بذلـك يكون قانون الضريبة الموحدة قد وضح فى أساسه القانونى ونطاقه ، ونتقل من خلال الفصل التالى التعرف على الضرائب شبه الموحدة فى هذا القانون .

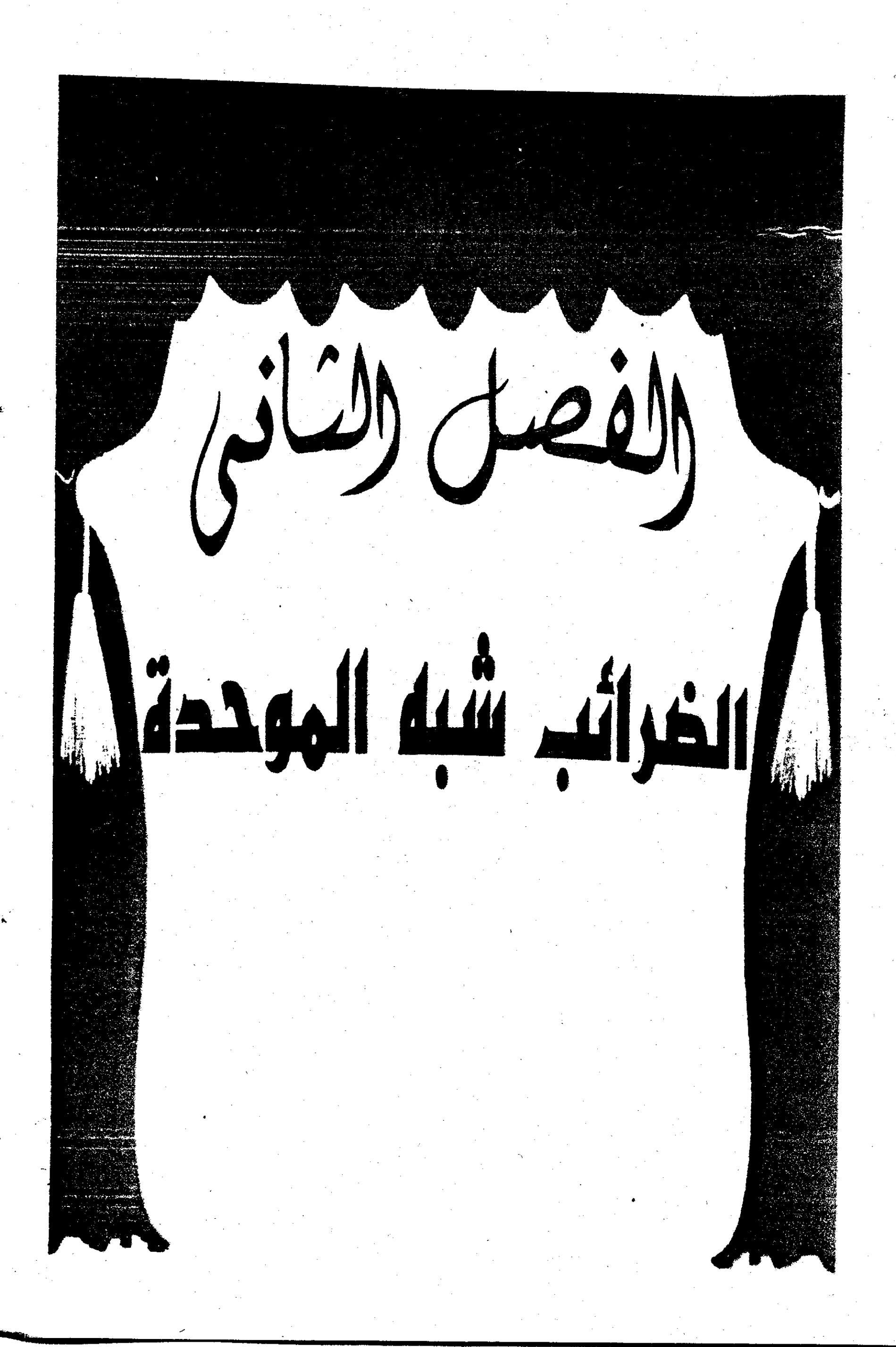
(مراجع مختارة)

- د. السيد أحمد عبد الخالق ، مدخل إلى دراسة الضرائب على الدخل وفقاً لأحكام القانون ١٨٧ لسنة ٩٣ ، المنصورة ، مكتبة الجلاء الجديدة ، بدون عام نشر .

- د. زكريا بيومى ، إقليمية الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، دراسة مقارنة ، رسالة دكتوراه ، كلية الحقوق جامعة القاهرة ١٩٦٨ .

- د. زكريا بيومى ، النطاق الإقليمى للضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين ، الجمعيه المصرية للمالية العامة ، نوفمبر ١٩٩٤ .

- د. زكريا بيومى ، تشريع الضرائب ، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين ، قويسنا ، مطبعة حماده الحديثة ، ١٩٩٧ .


الفصل الثاني
الضرائب شبه الموحدة

الفصل الثانى

الضرائب شبه الموحدة

نقصد بالضرائب شبه الموحدة تلك الإيرادات التى أفرد القانون لكل منها ضريبة نوعية معينة ذات سعر مختلف عن سعر الضريبة الموحدة ، كما أعفى الممولين من تقديم إقرار ضريبى عنها . وسميناها بالضرائب شبه الموحدة لأن المشرع الضريبى أوردها ضمن أحكام قانون الضريبة الموحدة ، وأخضعها لأحكامها العامة .

وتنحصر فى نوعين من الضرائب هما :

١- الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة .

٢- الضريبة على المرتبات وما فى حكمها .

ونوضح أحكامهما فى مبحثين متتاليين على الترتيب

المبحث الأول
الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة

على الرغم من أن القانون رقم ١٨٧ لسنة ٩٣ صدر أصلاً لتوحيد الضرائب في أوعيتها وأسعارها وكافة أحكامها ، إلا أنه اختص رؤوس الأموال المنقولة بضريبة خاصة بها ، وذلك من باب التفرقة فى المعاملة بين الدخول بحسب مصادرها . ليتخذ مع رؤوس الأموال المنقولة معاملة ضريبية أشد من غيرها من مصادر الدخول الأخرى .

وهذه المعاملة المتشددة واضحة فى أنه لم يراع فيها شخصية الممول ، إذ لم يعف من دخله الحد الأدنى اللازم للمعيشة كما فعل مع الإيرادات الضريبية الأخرى . كما أوجب الضريبة على إجمالى دخله (م ٧) ، وذلك دون خصم أية نفقات يكون قد تكلفها فى سبيل تحقيق هذا الدخل ، مما يعد خروجاً على ما قضى به فى المادة الخامسة من أن الضريبة لا تجب إلا على صافى دخل الممول . كما فرض على دخله ضريبة بسعر نسبى وليس تصاعدياً مما يجعلها أقل عدالة من باقى أنواع الضرائب المفروضة على غيرها من الإيرادات . وهو مذهب انتقده البعض [1] على اعتبار أنه لا يتفق والعدالة الاجتماعية والمساواة بين الممولين ، كما أنه من شأنه أن يعوق التنمية التى تقتضى أن تشجع الدولة استثمار الأفراد لرؤوس أموالهم خاصة وأنهم يتحملون فى ذلك قدراً كبيراً من المخاطرة ، التى تستدعى تشجيعهم وليس التشديد عليهم .

وقد خصص المشرع الضريبى الباب الأول من الكتاب الأول من قانون الضريبة الموحدة لضريبة إيرادات رؤوس الأموال المنقولة . وسنتناول أحكامها فى

[1] هو د. عادل حشيش . راجع فى ذلك د. السيد أحمد عبد الخالق م.س ص ٣٢ ، ٣٣ .

ثلاثة موضوعات رئيسية هى : وعاؤها ، وربطها وتحصيلها ، ونوزعها على مطلبين هما :

المطلب الأول – وعاء الضريبة .

المطلب الثانى – ربط وتحصيل الضريبة .

المطلب الأول
وعاء الضريبة

أدخل المشرع الضريبى فى وعاء هذه الضريبة إيرادات معينة ، كما أعفى من الخضوع لها إيرادات أخرى .. ونحاول هنا التعرف على هذين النوعين من الإيرادات على النحو التالى .

(أولاً)
الإيرادات الخاضعة للضريبة

يتكون وعاء ضريبة رؤوس الأموال المنقولة من الإيرادات الناتجة من الأصول المالية التى يملكها الشخص الطبيعى ، والتى تتخذ شكل الأوراق المالية من أسهم وسندات ، والصكوك بمديونية ذات العائد كالقروض والودائع والتأمينات النقدية، وكذا الحصص فى رؤوس أموال المشروعات .

وقد أوجب القانون الضريبة على إيرادات تلك الأصول المالية فى المادة (٦) وعدد عشرة أنواعها منها فى تلك المادة . ويلاحظ أن إيرادات القيم المنقولة التى ذكرها القانون فى هذه المادة وردت على سبيل الحصر ، وبالتالى لا تسرى الضريبة على غيرها من إيرادات القيم المنقولة الأخرى . كما أن القانون أوجب الضريبة على

إجمـــالى عوائدهـــا وليس على صافيه ، فضلاً عن أنه فى تحديده لهذه الإيرادات لم يـــأخذ بفكـــرة الدخل الدورى ، فأوجب الضريبة على كثير من إيرادات هذه الأصول المالية رغم عدم دوريتها .

كذلـــك فإن هذه الأصول المالية رغم كثرتها إلا أنه يمكن تصنيفها فى ثلاث مجموعات هى : إيرادات القيم المالية ، وعوائد الديون والودائع والتأمينات ، وأخيراً توزيعات الشركات ، ونوضحها تباعاً :

الأولى – إيرادات القيم المالية :

القـــيم المالـــية مـــن أوراق مالية كالسندات والأسهم ، وكذا أذون الخزانة ، أخضعها المشرع الضريبى للضريبة سواء كانت حكومية أو غير حكومية ، طالما أن المديـــن فـــيها هـــو شخص معنوى . وقد طبق عليها مبدأ الموطن ومبدأ الإقليمية ، فأوجبها على إيرادات تلك القيم سواء كانت مصرية أو أجنبية على النحو التالى :

(أ) إيرادات القيم المالية المصرية : (السندات وأذون الخزانة والقروض)

ركـــز المشـــرع الضريبى على ثلاثة أنواع من القيم المالية التى تعد صكوكاً بمديونـــية علـــى الحكومـــة المصـــرية أو أحد وحدات إداراتها المحلية والأشخاص الاعتـــبارية أو الشركات أو أية منشأة بصفة عامة . وهى السندات وأذون الخزانة أو القـــروض علـــى اختلاف أنواعها ، التى تحقق لحامليها من الدائنين إيرادات دورية وغـــير دوريـــة . فأخضـــع هـــذه الإيرادات للضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة فى البندين (١ ، ٢) من المادة (٦) .

(أمـا السـندات) فهـى عبارة عن صكوك قابله للتداول بالطرق التجارية تسـتدين بمقتضاها الحكومة أو إحدى هيئات أو شركاتها العامة بمبالغ مالية ، وتخول لحاملها الحصول على عوائد دورية لحين حلول تاريخ سدادها .

وأمـا (أذون الخزانة) فهى نوع من السندات قصيرة الأجل القابلة للتداول ، التى تصدرها الحكومة وتستدين بمقتضاها بمبالغ لتمويل عملية محدودة أو لسد عجز فى الميزانية العامة للدولة .

وبالنسـبة (للقـروض) فيقصـد بهـا جميع أنواع السلفيات التى تقترضها الحكومـة أو وحـدات الإدارة المحلـية أو الأشـخاص الاعتبارية أو الشركات أو المنشـآت. والـتى تتعهد برد قيمتها وعوائد دورية عنها فى تاريخ معين . وقد وسع القـانون مـن أنـواع القـروض حين ذكر أنها على اختلاف أنواعها ، لتشمل كافة القـروض الحكومـية وغـير الحكومية ، كالسلفيات التى تعقدها المصارف من فتح اعتمادات وخصم أوراق تجارية وغيرها .

وتحقق هذه الأصول المالية ثلاثة أنواع من الإيرادات التى تخضع للضريبة هى :

١- العوائـد : وهى الفوائد وتمثل نسبة ثابتة من قيمة الدين يدفعها المدين للدائن بصفة دوريـة أو غـير دوريـة علاوة على مبلغ الدين . وهى تشكل الناتج الرئيسى للسندات وأذون الخـزانة والقروض . ويتحمل دفع الضريبة عنها الدائن لأنه المستفيد منها ، وقد ألزم القانون المدين بحجزها عند المنبع وتوريدها لمأمورية الضرائب المختصة .

٢- مكافـآت التسـديد : وهـى عائد السندات تلجأ إليها بعض الشركات لتشجيع الأفـراد علـى الإقبال على الاكتتاب فى سنداتها . حيث تصدر السند بأقل من قيمته الإسمية ليستحق حامل السند الفرق بين القيمتين ، كمكافأة له على اكتتابه فيه . وعلى ذلـك فـإن مكافأة التسديد تعد قيمة الفرق بين سعر إصدار السند والمبلغ الذى سدد

فعــلاً. (م ٧ / ٢) فإذا عرضت الشركة السند بقيمة إسمية ١٠٠ جنيه بعائد سنوى ٥% ، ولكــنها عرضته للاكتتاب فيه بمبلغ ٩٥ جنيهاً فإن الخمسة جنيهات تعد مكافأة له يستحقها حامل السند عند سداد قيمته ، وبالتالى تجب الضريبة عليها .

٣- الأنصــبة : النصــيب يعــد أحــد صور عوائد السندات الذى يأخذ شكل الجائزة . ويــتقرر حيــن تقوم بعض الهيئات من باب جذب الجمهور على الاكتتاب فى سنداتها ، بتخصــيص جوائز مالية كبيرة تمنحها بطريق القرعة لمن يحالفهم الحظ أو النصيب من حــاملى ســنداتها . وهو يستحقه حامل السند فوق حقه فى استرداد مبلغ السند واستحقاقه لفوائــده . وقــد اســتحدثت صــور كثيرة لهذه الأنصبة كجوائز شهادات الاستثمار التى تصــدرها البنوك ، والعوائد المتغيرة لصكوك التمويل التى تصدرها الشركات العاملة فى مجال تلقى الأموال ، التى استحدثها القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٩٨ .[١]

(ب) إيرادات القيم المالية الأجنبية : (م٦ / ٤)

يخضــع للضــريبة كل ما يحصل عليه المقيمون فى مصر مما يملكونه فى الخارج من قيم مالية أجنبية سواء كانت سندات أو أسهم أو غيرها من الأوراق والقيم المالــية . ســواء كان مصدرها الحكومة الأجنبية أو غيرها من المنشآت الأجنبية . ويعد هذا تطبيقاً لمبدأ الموطن (أو الإقامة) .

فــإذا كان ما يحصل عليه المقيمون من ملكية هذه القيم المالية هو عائد ثابت (أى فوائد) أو إيرادات متغيرة من أرباح وغيرها . فإن الضريبة لا تجب فى إجمالى هــذا الدخل ولكنها تجب فى صافية بعد خصم الضرائب الأجنبية المسددة عنها وفقاً لمــا تقضى به المادة (٧) فقرة (٤) . وذلك تخفيفاً لآثار الازدواج الضريبى الذى يحدث غالباً هنا ما لم توجد اتفاقية أو معاهدة تمنعه .

---

[١] راجع د. السيد أحمد عبد الخالق المرجع السابق ص ٤١ ، ٤٢.

وكـــان مـــن الواجب أن نذكر هنا إيرادات القيم المالية الأجنبية التى توزعها الشـــركات لحاملى الأسهم وحصص التأسيس وغيرها من عوائد الملكية بها . والتى أخضـــعها القـــانون للضريبة فى المادة (٦) البند (٣) منه . ولكننا أرجأنا الحديث عنها مع توزيعات الشركات لملاءمة بحثها معها .

الثانية – عوائد الديون والودائع والتأمينات النقدية :

وهـــذه العوائـــد الـــثلاثة يستحقها فريقان من الأشخاص الطبيعيين ، المقيمين وغير المقيمين . وقد طبق عليهم القانون مبدأ الموطن ومبدأ الإقليمية فأخضع عوائدهم تلك للضريبة على النحو التالى :

(أ) المقيمون فى مصر : أدخل القانون فى إيرادات هذه الضريبة فى المادة(٦/٥) مـــا يحصـــل علـــيه المقيمون عادة فى مصر ، مصريين كانوا أم أجانب من عوائد للديـــون والودائـــع والتأمينات النقدية الناتجة عما يملكونه من أموال حتى ولو كانت مستثمرة فى الخارج . ويعد هذا تطبيقاً لمبدأ الموطن (أو الإقامة) .

(ب) غـــير المقيمـــين بمصـــر : ولم يكتف المشرع الضريبى بما تقدم بل أوجب الضـــريبة علـــى تلـــك العوائد إذا استحقها غير المقيمين فى مصر عما يملكونه من أصـــول مالية مستثمرة فى مصر . (م٦ / ٦) وذلك باعتبار مصر مصدر اكتسابهم لهذه الدخول وفقاً لمبدأ الإقليمية (أو مصدر الدخل) .

أنواع هذه العوائد :

حـــدد القانون ثلاثة عوائد تنتج عن ثلاثة مصادر مالية وهى الديون والودائع والتأمينات النقدية ومقتضى البحث يتطلب بيان معانيها .

١- عوائد الديون : الدين هو كل التزام بدفع مبلغ من المال فى تاريخ معين . وقد يكـون مصدر هذا الالتزام هو العقد أو المسئولية التقصيرية أو القانون أو القضاء . كما قد يكون هذا الدين مدنياً أو تجارياً ، كما قد يكون ديناً عادياً أو ممتازاً . ففى كل هـذه الحالات تجب الضريبة على الدين سواء كان مضموناً برهن عقارى أو منقول أو شخصى أو غير مضمون برهن ، وسواء كان ديناً مشروعاً أو غير مشروع .

ولا يهـم أن يكـون هذا الدين ثابتاً فى عقد رسمى أو عقد عرفى أو حتى لو كـان غـير مثبـت فى أى محرر . كذلك لا يهم أن يكون الدائن أو المدين شخصاً طبيعـياً أو معـنوياً . ففـى كل هذه الحالات تجب الضريبة على العوائد أى الفوائد المترتـبة علـى هـذه الديون سواء كانت دورية أو غير دورية ، أو كانت نقدية أو عينية، طالما أنها تقاضاها المدين زيادة على أصل الدين .

٢- عوائـد الودائـع النقدية : الوديعة عقد يلتزم بمقتضاه المودع لديه بحفظ شئ مملوك للمودع على أن يرده له عيناً . والوديعة المقصودة هنا هى الوديعة النقدية أى الـتى يكون محلها نقوداً . هذه الوديعة إذا حققت عائداً لصاحبها كودائع الأفراد لدى البنوك ، فإن عائدها يخضع للضريبة . مع ملاحظة أنه لا يهم شخصية المودع لديه، إذ قـد يكون شخصاً معنوياً كمصرف أو شركة أو قد يكون شخصاً طبيعياً . كذلك لا يهـم طبـيعة الوديعة وعما إذا كانت مدنية أم تجارية إجبارية أو اختيارية ، قصيرة الأجل و طويلة الأجل أو تحت الطلب .

٣- عوائـد التأمينات النقدية : تعنى التأمينات النقدية المبالغ التى يودعها شخص لدى الغـير لضـمان تنفـيذ الـتزام معين . ومثالها المبالغ التى يضعها المقاولون والوكلاء وأصـحاب العهـد ، لـدى الجهات التى تعاقدوا معها كضمان لحسن تنفيذهم لتعهداتهم وأدائهـم لأعمـالهم . فهـذه التأمينات النقدية ، إذا حققت عائداً لدافعيها خضع هذا العائد

للضـــريبة ، أيـــا كانت شخصية المودع لديه ، سواء كان شخصاً معنوياً أو طبيعياً ، وأياً كانت طبيعة هذه التأمينات ، سواء كانت إجبارية أو إختيارية.

هـــذه العوائد الثلاثة سواء حققها مقيم أو غير مقيم على النحو السابق تستحق الضريبة عليها بمجرد سدادها مهما كانت الصورة التى يتم الوفاء بها . (م٧ / ٥) .

إلا أنـــه فى حالة التحايل للتهرب من دفع الضريبة ، وذلك حين يتفق الدائن والمدين على تسديد أصل الدين دون الوفاء بعوائده ، فهنا تؤخذ الضريبة من الأصل المســدد ، وكـــأن العائد قد سدد فعلاً ، وذلك حتى لا يضيع حق الخزانة العامة فى الضريبة على هذا العائد . باستثناء الحالة التى تخفض فيها الديون بحكم قضائى ، أو تســدد بطريق التوزيع القضائى ، فإجراؤها بمعرفة القضاء ينفى عنها شبهة التحايل للتهرب من الضريبة . (م٧ / ٥)

الثالثة – توزيعات الشركات :

كمـــا وازن المشـــرع الضـــريبى بيـــن المقيمين وغير المقيمين فى إخضاع إيرادات ديونهم للضريبة على الوجه السابق ، فإنه قد وازن بينهما فيما يتعلق بالمبالغ الـــتى توزعهـــا الشـــركات الـــتى تعمل فى مصر وتلك التى تعمل فى الخارج على الأشـــخاص الطبيعييـــن من الشركاء والمساهمين ورؤساء وأعضاء مجالس إداراتها والمديريـــن فـــيها ، فأخضـــع تلك الإيرادات للضريبة . ولكنه فرض على كل منها الضـــريبة على الإيراد الذى يناسبها ، ولا تقابل الإدارة الضريبية صعوبة فى ربطها وتحصـــيلها . فبالنســـبة للشركات التى تعمل فى مصر فلم يوجبها إلا على توزيعات الإدارة ، علـــى اعتبار أن توزيعات الملكية بها تخضع لضريبة الشركات . ونوضح الأحكام الضريبية التى تحكم عوائدها تباعاً .

(أ) توزيعات الشركات والمنشآت التى تعمل خارج مصر :

اعـــتمد المشرع الضريبى على مبدأ الموطن (أو الإقامة) ففرض فى المادة (٣/٦) الضـــريبة على ما يحصل عليه الأفراد المقيمون عادة فى مصر من إيرادات علـــى أصـــولهم المالية التى يستثمرونها فى شركات لا تعمل فى مصر سواء كانت شركات أجنبية أو شركات مصرية تعمل فى الخارج ولكنها لا تخضع للضريبة على أرباح شركات الأموال .

والـــتوزيعات الـــتى تجريها هذه الشركات والمنشآت ، وتجب عليها الضريبة وفقاً للمادة (٣/٦) خمسة هى :

١ – أربـــاح الأسهم : يحقق السهم أرباحاً لصاحبه أثناء حياة الشركة وعند انتهائها، ومـــثل هـــذه الأربـــاح تخضع للضريبة أياً كانت صورتها ، أى سواء كانت نقدية أو عينـــية وسواء كانت دورية أو غير دورية ، وسواء كانت حقيقية أم صورية وزعتها الشركة لتخفى حقيقة مركزها المالى ، وسواء وزعت بصورة مباشرة أم مستترة مثل تحملها الضريبة عنهم أو إبرائها لجزء من ديونهم ... الخ .

٢ – العوائد : الأصل أن السند يدر عائداً (أى فائدة ثابتة) ، والسهم يدر ربحاً غير ثابـــت . ولكن أحياناً تلجأ بعض الشركات أو المنشآت إلى منح مساهميها عوائد ثابتة على أسهمهم فى الشركة خاصة إذا كانت الشركة فى مهد نشأتها وكانت مشروعاتها تحتاج إلى مدة طويلة حتى تحقق أرباحاً .

٣ – تسديد واستهلاك رأس المال أثناء حياة الشركة :

الأصـــل أن الشركة أو المنشأة لا ترد حصص المساهمين فى رأسمالها أثناء حـــياتها ولكـــن عند حلها أو تصفيتها ، وفى هذه الحالة لا تجب الضريبة على رأس المـــال ولكـــن على الإيراد الناتج منه ولكن أحياناً تقوم بعض الشركات أثناء حياتها

بتسـديد جـزء أو كل ما دفعه المساهم إليها من أرباحها أو من إحتياطيها ، مما يعد توزيعاً مستتراً لأرباحها . لذلك أوجب القانون الضريبة عليها تفادياً لهذا التحايل .

٤- فوائـض التصـفية : حينما تنقضى شركة سواء بحلها أو باندماجها فى شركة أخـرى أو بغيرها من أسباب الانقضاء . فإنها تقوم بتصفية أصولها فإذا أسفرت هذه التصفية عن وجود فائض قامت بتوزيعه على المساهمين ، فترد للمساهم قيمة أسهمه ومـا زاد علـيها مـن نصيبه فى الفائض . أما أصل السهم فلا ضريبة عليه ولكن الضريبة تجب على ما زاد على أصله .

والعبرة فى ذلك بالقيمة الاسمية للسهم ، أى بقيمته عند إصداره وليس بقيمته الفعلـية الـتى دفعها المساهم فيه . فالفرق بين القيمة الاسمية للسهم وبين ما حصل عليه صاحبه عند التصفية هو ما يسمى بفائض التصفية الذى يخضع للضريبة .

ويعتـبر فائضاً كذلك إصدار الشركة لأسهم جديدة تزيد قيمتها الاسمية على القيمة الاسمية الأولى للأسهم ، وذلك حتى لا يضار المساهمون القدامى من مشاركة المسـاهمين الجـدد لهم فى اقتسام فائض الشركة عند تصفيتها . ويسمى الفرق بين القـيمة الاسـمية للسـهم الجديد والقيمة الاسمية للسهم الأول بعلاوة الإصدار ، هذا الفرق يضم عادة إلى الاحتياطى النقدى للشركة ليوزع عند تصفيتها على المساهمين القدامـى والجـدد ، لذلـك فهـو يخضع للضريبة . والحقيقة أنه إذا كان ذلك مبرراً بالنسـبة للمسـاهم القديـم لأنه يزيد على قيمته الاسمية ، فإنه لا يمثل زيادة بالنسبة للمسـاهم الجديـد إذا ما رد إليه عند التصفية ، وبالتالى فإن أخذ الضريبة منه يعنى

أخذهـــا مـــن رأس المـــال فى حين أن الضريبة تجب فى الإيراد . ولعل هذا هو ما ذهبت إليه مؤخراً الإدارة المالية الفرنسية ومصلحة الضرائب المصرية . [١]

أمـــا إذا اندمجـــت شـــركة فى شركة أخرى ، وحصل مساهموها على أسهم جديدة تزيد قيمتها على قيمة الأسهم القديمة ، فإن هذا الفرق بينهما يعد فائض تصفية يخضع للضريبة .

٥- رد حصص التأسيس وحصص أصحاب النصيب :

قـــد يقدم شخص طبيعى للشركة خدمة أو مساعدة معينة ، أو يتنازل لها عن امتياز حكومى كانت قد منحته الحكومة له مثلاً . فمن باب تكريمهم أو تعويضهم عن ذلك فإن الشركة تمنحهم ما يشبه عضويتها الشرفية ، إذ تمنحهم حصص فى الشركة تجعـــل لهم نصيباً فى أرباحها فى حياتها ، دون أن يحصلوا على قيم هذه الحصص عند تصفيتها لأنهم لم يدفعوا للشركة قيمها أصلاً .

فـــإذا كـــان ما قدمه هؤلاء الأشخاص للشركة عند تأسيسها ، فإن الحصص الـــتى تمنحها لهم الشركة تسمى (بحصص التأسيس) ، أما إذا قدموا هذه الخدمات حـــال حـــياة الشـــركة وبعـــد تأسيسها فإن الحصص التى يحصلوا عليها منها تسمى (بحصص أصحاب النصيب) ..

فـــإذا قامـــت الشـــركة بشـــراء هـــذه الحصص من حامليها ، أو قامت بإلغائها وتعويضـــهم وتم ذلك حال حياة الشركة قبل حلها أو تصفيتها ، فإنها تعد إيرادات تخضع

[١] راجع د. زكريا بيومى المرجع السابق ص ٣٦ / وانظر خلافاً لهذا الرأى حيث يوجب الضريبة فى علاوة الإصدار بالنسبة للمساهمين القدامى والجدد ، مجلة التشريع المالى والضريبى م.س ص ٥٠ .

كلها للضريبة لأنهم لم يدفعوا فيها شيئاً . وقد ذهب جانب من الفقه [1] إلى أن الذى يخضع للضريبة هو الفرق بين قيمة الحصة والثمن أو التعويض الذى دفعته الشركة فيها. وهذا الرأى هو الجدير بالتأييد ، لأن هذه الحصص وإن كان أصحابها لم يدفعوا للشركة أثمانها النقدية ، فإنهم فى حقيقة الأمر قد قدموا للشركة ثمناً غير نقدى لها ، تمثل فى قيمة الامتياز أو حق براءة الاختراع مثلاً الذى تنازلوا عنه . وبالتالى تعد قيمته رأسمال مدفوع لا يخضع للضريبة عند استرداده .

ويلاحظ أن هذه التوزيعات الخمس التى تجريها الشركات أو المنشآت الأجنبية ويحصل عليها مقيمون عادة فى مصر ، تجب الضريبة فيها بعد خصم الضرائب الأجنبية المسددة عنها وفقاً لنص المادة (٤/٧) من القانون .

(ب) توزيعات الشركة التى تعمل فى مصر :

إذا كان القانون قد أخضع لهذه الضريبة توزيعات الملكية التى تمنحها الشركات التى تعمل خارج مصر للأشخاص الطبيعيين المقيمين . فإنه فى البنود ٧ ، ٨ ، ٩ ، ١٠ ، ١١ لم يخضع لهذه الضريبة إلا التوزيعات التى تمنحها الشركات العاملة فى مصر لأعضاء أجهزتها الإدارية عن نشاطهم الإدارى بالشركة .

ونرى أنه كان من الملائم أن يوجب ضريبة الأجور والمرتبات وما فى حكمها على هذه الإيرادات لدخولها فى أوعيتها . ولكن المشرع الضريبى أدخلها إذا بلغت حداً معيناً ضمن وعاء الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة رغم أنها نتاج عمل إدارى وليست نتاج أصل مالى منقول وهو مسلك منتقد لأنه فيه خلط

---

[1] يلاحظ أن نص المادة (٣/٦) يدل ظاهره على وجوب الضريبة فى إجمالى المبلغ الذى دفعته الشركة عند استردادها لهذه الحصص . ولكن قانون الضرائب الملغى رقم ١٤ لسنة ٣٩ كان يوجب الضريبة على الفرق بين قيمة الحصة والثمن الذى دفع فيها . راجع فى ذلك د. عاطف صدقى المرجع السابق ص ٣٤ .

بين أوعية ضريبتين مختلفتين فى أحكامهما ، ولا يبرره رغبة المشرع الضريبى فى إدراج أصحاب هذه الدخول فى معاملة ضريبية أشد من قرنائهم من العمال والموظفين إذا ارتفعت دخولهم عن الحد الذى وضعه . إذ أن تصاعد أسعار ضريبة الأجور والمرتبات كفيل بعلاج ذلك .

ويلاحظ أن الشركات التى يخضع أعضاء أجهزتها الإدارية فى دخولهم لهذه الضريبة ، قد ذكرهم القانون على سبيل الحصر وهى :

١- الشركات الخاضعة لأحكام القانون رقم ١٥٩ لسنة ٨١ وهى شركات المساهمة ، وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة .
٢- الشركات الخاضعة لأحكام القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ بإصدار نظام استثمار المال العربى والأجنبى والمناطق الحرة .
٣- الشركات الخاضعة لأحكام القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٨٨ وهى العاملة فى مجال تلقى الأموال لاستثمارها .
٤- الشركات الخاضعة لأحكام قانون الاستثمار رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ .
٥- الشركات الخاضعة لأحكام القانون رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ بشأن قطاع الأعمال العام.

أما عن الأشخاص الذين تجب هذه الضريبة فى دخولهم فهم أعضاء الأجهزة الإدارية لهذه الشركات ، من جمعيات عمومية ، ومجالس إدارات ومجالس مراقبة أو رقابة ، ومديرين . وتسرى الضريبة على دخولهم التالية :

(أ) إيرادات أعضاء الجمعيات العمومية :

الجمعية العمومية للشركات هى أعلى سلطة إدارية فيها . وتضم فى عضويتها غالباً جميع المساهمين فى الشركة . وقد أوجب القانون فى المادة (٧/٦) الضريبية على مقابل الحضور الذى يدفع للمساهمين بمناسبة إنعقاد الجمعيات العمومية .

وتؤخـذ هذه الضريبة من إجمالى المبلغ الذى يحصل عليه المساهم فعلاً وفقاً لنص المادة (٦/٧) ، دون أن يخصم منه ما يكون قد تحمله المساهم من نفقات فى سبيل حضوره لتلك الجلسات كمصرفات انتقاله مثلاً .

والحقيقة أن مجرد إيجاب الضريبة على إجمالى أو صافى هذا الدخل إنما هو اتجاه متشدد من المشرع الضريبى لا يتناسب مع تشجيع الدولة للاستثمار . وإن كان المقصـود منه هو تفادى – حين يتم إعفاء هذه الدخول – أن تقوم الشركات بإجراء توزيعـات مستترة تحت هذا المسمى عن طريق المغالاة فى قيمة هذا المقابل ، بقصد التهرب من الخضوع لهذه الضريبة .

(ب) إيرادات أعضاء مجالس الإدارة والرقابة والمراقبة والمديرين :[١]

هـذه الفئات هى التى تتولى إدارة الشركات فشركات المساهمة يديرها مجلس إدارة ، وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة يتولى إدارتها مدير أو أكثر من الشركاء أو من غيرهم يخضعون لرقابة مجلس الرقابة أو المراقبة. وتجب الضريبة فى دخول ثلاثة لهذه الفئات هى :

١- دخولهم العادية : وهى دخولهم عن عضويتهم فى هذه المجالس ، إذ تجب فيها ضـريبة إيـرادات رؤوس الأموال المنقولة ، وتشمل المرتبات والمكافآت والأجور والمـزايا النقدية والعينية ، وبدلات الحضور وطبيعة العمل ، وغيرها من البدلات والهـبات الأخـرى علـى اختلاف أنواعها ، وتؤخذ الضريبة من هذه الدخول سواء دفعـت إلـيهم مـن أرباح الشركات أم لا ، مع ملاحظة أن القانون لم يخضع لهذه الضريبة فى شركات المساهمة إلا أعضاء مجالس الإدارة فقط . (م٦ / ٨)

---

[١] يلاحظ أن أعضاء مجلس الإدارة فى شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام ، تخضع دخولهم تلك لضريبة الأجور والمرتبات وفقاً للبندين (٣،٤) من المادة (٤٩) من هذا القانون .

٢- دخولهم الإدارية : من ينتدب من أعضاء مجالي الإدارة ليقوم بعمل إدارى فى الشركة يسمى بعضو مجلس الإدارة المنتدب ، فما يحصل عليه هؤلاء هم والمديرون من مبالغ زيادة على الدخول العادية التى يتقاضاها أعضاء مجالس الإدارة الآخرون، نظير عملهم الإدارى هذا ، فإنه يخضع لهذه الضريبة . ويشمل ذلك ما يحصلون عليه من مرتبات ومكافآت وأجور ومزايا نقدية وعينية وبدلات حضور وبدلات طبيعة عمل . (م٦ / ٩) .

وتخضع هذه الدخول الإدارية للضريبة على رؤوس الأموال المنقولة ، إذا زاد دخل العضو المنتدب على خمسة آلاف جنيه فى السنة ، أو زاد عدد الأعضاء المنتدبين فى الشركة الواحدة عن أربعة ، كذلك إن كان من المديرين فى شركات المساهمة بالقطاع الخاص وزادت مساهمته فى رأسمالها على القدر الذى يتطلبه القانون بالنسبة لعضوية مجلس الإدارة .

فإذا لم يتوافر أى من هذه الشروط الثلاثة عومل العضو المنتدب معاملة ضريبية أخف ليخضع دخله الإدارى لضريبة الأجور والمرتبات وفقاً للمادة (٤٩/٥) من القانون .

٣- بدلات التمثيل والاستقبال : فما يحصل عليه هؤلاء الأعضاء المنتدبون أو المديرون من بدلات للتمثيل فى هذه الشركات يخضع لضريبة رؤوس الأموال المنقولة إذا زاد عن ثلاثة آلاف جنيه سنوياً . (م٦ / ١٠)

ولقد راعى المشرع الضريبى فى هذه البدلات أنها إن كانت فى حدود ثلاثة آلاف جنيه ، قدر أن هذا المبلغ يتناسب مع المصروفات الفعلية لهؤلاء الأعضاء لتمثيل الشركة أو استقبال عملائها ، لذلك أعفى هذا المبلغ من الخضوع للضريبة .

فإن زادت قيمة هذه البدلات عن ثلاثة آلاف جنيه ، فلقد اعتبرها دخولاً مستترة أو مقنعة ينبغى أخذ ضريبة إيرادات رؤوس الأموال المنقولة منها .

(ثانياً)
الإيرادات المعفاة من الضريبة

أعفى القانون فى (م٨) عدداً من الإيرادات الناتجة عن بعض رؤوس الأموال المنقولة من الخضوع للضريبة ، تحقيقاً لأهداف اقتصادية مثل تشجيع الاستثمار فى قطاعات معينة وتشجيع الادخار ، وكذلك تحقيقاً لأغراض تتعلق بالعدالة الضريبية مثل تفادى حالات الازدواج الضريبى . وتتمثل هذه الإيرادات المعفاة فى الآتى :

(أ) العوائد المستحقة على بعض وسائل الدفع الأجنبية :

أعفى القانون نوعين من العوائد (أو الفوائد) التى تستحقها دولة أو جهة أجنبية على ديون لها على الحكومة المصرية وهما :

١- عوائد الأرصدة الدائنة لحسابات اتفاقيات الدفع : (م٨ /١) :

يترتب على العلاقات التجارية الخارجية التى تجريها الدولة مع الدول الأخرى وقوع مديونيات قد تكون الدولة فيها دائنة أو مدينة . ولسداد هذه المديونيات تعقد الدول اتفاقيات تسمى باتفاقيات الدفع . يدون فيها كيفية تسويه هذه المديونية ، بتحديد عملة الدفع وسعر صرفها والمؤسسات المصرفية التى ستتولى تسوية حساباتها ، حيث تفتح بها حسابات لذلك فإذا أسفرت تلك الحسابات عن استدانة مصر ، فسيترتب على ذلك دفعها لفوائد عن هذه الديون للدولة الأجنبية وهذه الفوائد وفقاً لما سبق ذكره ينبغى أخذ الضريبة منها ، ولكن تشجيعاً للتجارة الدولية ، فقد أعفى القانون هذه العوائد من الضريبة بشرط المعاملة بالمثل .

٢- عوائد القروض والتسهيلات الائتمانية الخارجية : (م٨ / ٢)

قــد تضطر الحكومة أو أحد أشخاصها الاعتبارية العامة إلى الاقتراض من جهات خارجية لأسباب قومية اقتصادية و اجتماعية ومثل هذه المديونية يترتب عليها دفعهــا لفوائــد يأخذهــا المقرض الأجنبى ، ووفقاً لما سبق كان ينبغى إخضاع هذه العوائــد للضــريبة . ولكن القانون تشجيعاً للطرف الأجنبى على منح هذه القروض والتسهيلات الائتمانية للدولة فقد أعفى هذه العوائد من الضريبة . ولكنه حدد الجهات التى تستفيد من ذلك على سبيل الحصر وهى : الحكومة المصرية أو وحدات إدارتها المحلــية أو هيئاتها العامة أو شركات القطاع العام ، وبشرط أن تكون هذه القروض والتسهيلات الائتمانية من مصادر خارج مصر . (م٨ / ٢)

(ب) العوائد المستحقه على بعض الودائع والحسابات المصرفية :

تشــجيعاً لتوفــير وســائل الدفع الأجنبية وكذا الادخار ، أعفى القانون عدداً من الودائع والحسابات المصرفية هى : (م٨ / ٣ ، ٦)

١- عوائد أرصدة الحسابات الحرة بالنقد الأجنبى والجنيه المصرى .

٢- عوائد الحسابات الخاصة بالنقد الأجنبى .

٣- عوائــد الودائــع وحسابات التوفير بالبنوك سواء بالبنوك الخاضعة لإشراف البنك المركزى المصرى أو بصناديق توفير البريد .

(جـ) عوائد السندات التى تصدرها شركات المساهمة وبعض البنوك المصرية:

أعفى القانون عوائد نوعين من السندات من الضريبة هما :

١- عوائد السندات التى تصدرها شركات المساهمة المصرية : (م٨ / ٤)

مــن باب تشجيع الدولة للتوسع فى شركات المساهمة فى مصر لدورها الهام فــى التنمية الاقتصادية ، وكذا لتفعيل دور سوق رأس المال فى الاقتصاد المصرى .

فقد أعفى المشرع الضريبى عوائد السندات التى تصدرها شركات المساهمة المصرية ، سواء كانت تابعة للقطاع العام أم الخاص من الضريبة . ووضع لذلك شروط هى :

- أن تتساوى عوائد هذه السندات مع معدل العائد الذى يقرره البنك المركزى على الودائع لدى البنوك ، لأجال تساوى آجال تلك السندات فإذا زادت عنها خضعت الزيادة للضريبة .
- أن تطرح هذه السندات للاكتتاب العام .
- وأن تكون أسهم الشركة المصدرة لها مقيدة فى سوق الأوراق المالية .

٢- عوائد السندات التى تصدرها بعض البنوك : (م٨ / ٥)

أعفى القانون من الخضوع للضريبة عوائد السندات التى تصدرها طائفتين من البنوك بشرط أن تطرح هذه السندات بهدف تمويل مشروعات داخل مصر وهى :

- بنوك القطاع العام
- والبنوك التى يساهم فيها رأس المال العام بأكثر من ٥٠%.والمسجلة لدى البنك المركزى المصرى .

(د) المزايا التى يحصل عليها المستأمنون والمدخرون : (م٨ / ٧)

تلعب شركات التأمين والادخار دوراً هاماً فى تجميع المدخرات القومية وتوجيهها نحو الاستثمار . وتشجيعاً لاكتتاب الأفراد فى سنداتها ، فقد أعفى القانون المزايا النقدية أو العينية التى يحصل عليها المستأمنون والمدخرون عن طريق السحب الذى تجريه هذه الشركات على سنداتهم أو بوالص التأمين لديها .

* * *

بهـذه الإيـرادات المعفـاة مـن الضريبة ، وبما سبقها من إيرادات تخضع للضـريبة ، يكـون وعاء الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المقولة قد تحدد ، ونتـنقل مـن خـلال المطلـب الـتالى للتعرف على كيفية ربط دين الضريبة عليه وتحصيله منه .

المطلب الثانى
ربط وتحصيل الضريبة

ونوضح بداية كيفية ربط دين الضريبة ثم كيفية تحصيله

(أولاً)
ربط الضريبة

يعـنى ربـط الضريبة حصر وتقدير وعائها بهدف تحديد المبلغ الذى ينبغى على الممول دفعه والذى يحدده سعرها .

طرق تقديرها :

أمـا عن طرق تقدير وعاء الضريبة أى تحديد الإيرادات الخاضعة لها ، فلم يتـبع المشرع الضريبى طرق التقدير الجزافية أو الإدارية المباشرة أو اعتماداً على المظاهر الخارجية ، بل أعفى الممول من تقديم إقرار عنها . (م ١٤) .

ولكـنه اعـتمد فحسب فى تقديره لوعائها على إقرار الغير ، وهو المدين . فألـزمه بـتقديم إقرار يبين فيه مبلغ الدين الخاضع للضريبة وبحجزه وتوريده لمبلغ الضـريبة خـلال خمسة عشر يوماً من سداده للدين أو لغيره . وذلك إذا كان الدائن

مقـيما فــى مصر والدين ثابت بورقة عرفية . (م ١٢) أو إذا كان الدائن مقيماً فى الخــارج أو كان الدين لشركة أجنبية مركزها فى الخارج وليس لها فرع فى مصر . (م ١٣) وفــى غــير ذلك من حالات فيكفى لإثبات الإيراد الخاضع للضريبة وجود ســجلات منــتظمة للمدين تثبته أو لو كان الدين ثابتاً بمقتضى عقد رسمى محرر فى مصر أو فى الخارج ومشمول بالصيغة التنفيذية . (م ١١) .

وفـــى تحديـــد الإيرادات الخاضعة لهذه الضريبة فإن القانون أوجب الضريبة فـــى (إجمـــالى ايرادات) الثروة المنقولة وتوزيعات الشركات المذكورة ، وليس فى صـــافيها . (م٧) دون مـــراعاة للاعتبارات الشخصية والاجتماعية للممول ، ودون خصـــم لما يكون قد تحمله من تكاليف فى سبيل الحصول على تلك الإيرادات . ولم يســمح فحسب إلا بخصم الضرائب الأجنبية المسددة عن إيرادات قيم منقولة وديون أجنبية مملوكة لمقيمين فى مصر . (م٧ / ٤) وهذا يدل على أنها تعد من الضرائب العينية وليس الشخصية .

الواقعة المنشئة للضريبة :

تعنى الواقعة المنشأة للضريبة الشروط التى إن توافرت ينشأ دين الخزانة فى ذمـــة الممول . ونظراً لأن الإيرادات الخاضعة لهذه الضريبة تمثل معظمها ديون فى ذمـــم مدينيـــن ، لـــذا فإن المشرع الضريبى أخذ بواقعة تتمشى مع دواعى العدالة ، فبمجرد سداد الإيراد أو وضعه تحت تصرف الممول وإن لم يصرفه فعلاً ، ينشأ دين الضريبة فى ذمته .

ولقـــد صـــرح بهذا المشرع الضريبى فى المادة (٧ / ٥) بقوله " وتستحق الضـــريبة فـــى هـــذه الحالـــة بمجرد الوفاء بالعوائد مهما تكن الصورة التى يتم بها الوفـــاء". بـــل إنه في حالة إذا حل ميعاد استحقاق الإيراد ولم يسدده المدين للممول ،

فلم يلزمه القانون بأداء الضريبة ، بل اكتفى بأن يبلغ مأمورية الضرائب بذلك خلال شـــهرين ، فقال فى (م ١١ / ٢) : " فإذا لم تسدد العوائد كلها أو بعضها فى ميعاد الاســـتحقاق التزم الدائن بتبليغ مأمورية الضرائب المختصة خلال شهرين من ميعاد الاستحقاق طبقاً للأوضاع التى تحددها اللائحة التنفيذية " .

وأخذ القانون بفكرة القبض الفعلى يعد هو الأصل ، ولكنه إعتد بفكرة القبض الحكمى على سبيل الاستثناء فى الحالة التى يخشى فيها ضياع الضريبة على الدولة . وهـــى الحالة التى يتم فيها تسديد الديون الناتجة عنها العوائد الخاضعة للضريبة قبل أن تســـدد هـــذه العوائد ، لأن ذلك يعد من قبيل الحيل التى من شأنها أن تضيع حق الدولة فى الضريبة المستحقه على هذه العوائد . لذلك اعتبر القانون أن العوائد سددت أولاً وأوجب خصم الضريبة من أصل الدين المسدد على الرغم من أنه لا ضريبة فى الأصل وإنما فى عائده . وقد قرر ذلك فى المادة (٧ / ٥) من القانون .

بـــيد أنـــه استثنى من تطبيق ذلك الحكم الديون التى تخفض بحكم قضائى ، والتســـديدات التى تتم بطريق التوزيع القضائى (م٧ / ٥) لأن فى هذه الحالة تنتفى شبهة التحايل للتهرب من الضريبة ، لوقوعها بمعرفة القضاء .

من يقع عليه عبء الضريبة :

تنـــتج الإيـــرادات الخاضـــعة لهذه الضريبة من أصول مالية هى فى حقيقتها صـــكوك بمديونـــية [1] ، وبالـــتالى فإن الدائن فى هذه العلاقة هو المستفيد من هذه الإيـــرادات أياً كانت صورتها . ولذلك فإن القانون حمله عبء أو دين الضريبة فقال

---

[1] ويصدق ذلك على جميع الإيرادات الخاضعة للضريبة ما عدا توزيعات الشركات على أعضاء مجالس الإدارات والمديرين ومن فى حكمها . إذ العلاقة الناشئة عنها ليست علاقة مديونية بل عائد إشراف ورقابة وإدارة .

فـــى المادة (١٤) : " وتكون الضريبة على حساب الدائن ولا يجوز الاتفاق على ما يخالف ذلك " .

وقولـــه : ولا يجـــــوز الاتفاق على ما يخالف ذلك ، يعنى أنه اعتبر ذلك من النظام العام ، بحيث يقع باطلاً اتفاق الطرفين على خلافه . فإذا اتفق الدائن على أن يتحمل المدين عبء الضريبة ، كان اتفاقاً باطلاً ، وجاز للمدين أن يطالب الدائن برد ما دفعه من ضريبة نيابة عنه ، قبل حلول ميعاد التقادم ، وأن يثبت ذلك بكافة طرق الإثبات .

سعر الضريبة :

تجـــب هـــذه الضــــريبة على وعائها بسعر نسبى هو ٣٢% ، وفقاً لما ذكره القانون فى فصله الرابع فى المواد من (٩ : ١٣) .

وتحديـــد الضــــريبة بسعر نسبى ، وليس بسعر تصاعدى على هذه الدخول ، إنمـــا يعد استمراراً فى الموقف المتشدد الذى اتخذه المشرع الضريبى مع المستثمرين فـــى هذا المجال . حيث تجنب فرض ضرائب تصاعدية على دخولهم رغم أنها أكثر عدالة من الضرائب النسبية . ولكن قد يلتمس له عذراً أنه فضل فرض ضريبة نسبية هنا حتى تتلاءم مع العوائد النسبية التى تغلب على الإيرادات الداخلة فى وعائها .

(ثانياً)
تحصيل الضريبة

إلـــى جانب تنظيم القانون لكيفية تحديد دين الضريبة وربطه فى ذمة الممول علـــى الوجه السابق بيانه ، فإنه قد نظم الطرق والضمانات الكفيلة بتحصيل الضريبة على النحو التالى .

طرق تحصيلها :

وضـــع المشرع الضريبى الطرق الملائمة ليتحصل كل إيراد من الإيرادات الداخلـــة فـــى وعـــاء هـــذه الضريبة . وعلى الرغم من أنه حمل الدائن فى علاقات المديونية المنتجة لهذه الإيرادات بدين أو عبء الضريبة . إلا أنه وزع المسئولية فى توريـــد مـــبلغ الضـــريبة علـــى الطرفين معاً الدائن والمدين وفقاً للحالة التى تضمن تحصـــيل دين الضريبة وألزمهما بتوريد مبلغ الضريبة لمأمورية الضرائب المختصة خـــلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالى الذى يسدد فيه (م ١٤) . واتبع فى تحصيلها الطريقتين التاليتين :

(أ) طريقة التوريد المباشر :

وفقـــاً لهـــذه الطريقة يكون الدائن هو الملزم بتوريد مبلغ الضريبة . وقد أخذ القـــانون بهـــا فى حالتين وردتا فى المادتين (١٠ ، ١١) . وواضح منها أنه حمل الدائـــن مسؤولية توريد الضريبة لأنهما يتعلقان بديون أغلبها أجنبية لا ولاية له على المدين دافع الإيراد فيها ، وهما :

١- الإيـــرادات الأجنبـــية التى يحصل عليها مقيم : هذه الإيرادات سواء كانت ناتجـــة مـــن قيم مالية أجنبية (م٦ / ٤) ، أو كانت توزيعات لشركات تعمل خارج مصـــر . (م٦ / ٣) إذا حصـــل علـــيها الدائن بنفسه ، فقد ألزمه القانون بأن يورد لمصـــلحة الضرائب المختصة ٣٢% من قيمة الإيراد ، خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تسلمه . (م١٠أ / ١)

أمـــا إذا توســـط بيـــن الدائن والمدين شخص إعتبارى هو بنك أو شركة أو منشأة، فقد ألزم القانون هذا الوسيط بأن يحجز مبلغ الضريبة من الإيراد ويورده إلى

مأموريـــة الضـــرائب المختصـــة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالى لحجزه . (م١٠ / ٢) وقد ألزمته اللائحة التنفيذية للقانون بأن يقدم للمأمورية حافظة موقـــع عليها من الدائن مبيناً بها نوع وقيمة الإيراد المطلوب تحصيله ومؤشراً عليها مـــنه بقيمة مبلغ الضريبة المحجوز . وأن يمسك دفتراً تدون فيه هذه العمليات يحتفظ بـــه وبـــالحوافظ لمـــدة خمـــس سنوات لاطلاع موظفى مصلحة الضرائب عليه عند الاقتضاء . (م٣ من اللائحة التنفيذية)

٢- عوائد الديون الثابتة بعقود رسمية : الديون المطلوبة لمقيمين فى مصر وتكون ثابتة بعقود رسمية محررة فى مصر أو فى الخارج ، ومشمولة بالصيغة التنفيذية فى مصـــر ، فقـــد ألزم القانون الدائن أن يورد لمصلحة الضرائب المختصة نسبة ٣٢% من المبلغ المسدد خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ دفعه . فإذا لم تسدد عوائده كلها أو بعضـــها فى ميعاد الاستحقاق ، التزم الدائنين بتبليغ مأمورية الضرائب المختصة بذلك خلال شهرين من ميعاد الاستحقاق . (م ١١) .

وقـــد ألزمت اللائحة التنفيذية للقانون المدين ، إذا كان مقيماً فى مصر ، أن يخطر المأمورية المختصة التابع لها الدائن بدفعه العوائد خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ الدفع . (م٥) من اللائحة .

(ب) طريقة الحجز عند المنبع :

فـــى طـــريقة الحجـــر عند المنبع تقع المسئولية على المدين فى حجز قيمة الضـــريبة وتوريدها لمصلحة الضرائب فى المواعيد المقررة . وقد اتبع القانون هذه الطـــريقة فى ثلاث حالات تضمنتها الموارد ٩ ، ١٢ ، ١٣ فضلاً عن الالتزام العام المذكور بالمادة (٤) وهذه الحالات هى :

١- الإيــرادات الموزعــة فى مصر : ألزم القانون فى (م ٩) المدين سواء كان هيــئة أو شــركة أو منشأة أو جهة بأن يحجز نسبة ٣٢% من إجمالى الإيرادات أو المــزايا أو الــتوزيعات العينــية التى يكون عليه دفعه لمقيم أو غير مقيم ، وتوريده لمأموريــة الضــرائب المختصــة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالى لحجزها ، وقد خول القانون للمدين حق الحبس قانوناً .

٢- عوائــد الديون الثابتة بعقود عرفية : ألزم القانون فى (م ١٢) المدين فيما يــتعلق بعوائد الديون المطلوبة لأفراد مقيمين بمصر ، وتكون ثابتة بأوراق عرفية أو لــم تكن قد حررت سندات بها ، بأن يحجز عند سداده لها نسبة ٣٢% من إجماليها ، وأن يوردها خلال الخمسة عشر يوماً التالية لسدادها لمأمورية الضرائب المختصة ، مصحوبة بإقرار موقع منه .

٣- الإيرادات المصرية التى يحصل عليها غير مقيم : الديون التى يكون الدائن فــيها مــن الأفــراد المقيمين فى الخارج ، أو الشركات الأجنبية التى لها مركز فى الخارج وليس لها فرع فى مصر . هذه الديون مهما كان نوع السند المثبت لها ، فقد ألــزم القانون فى (م ١٣) المدين بأن يحجز نسبة ٣٢% من إجمالى عوائدها ، وأن يوردها لمصلحة الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً التالية لسدادها .

ضمانات تحصيلها :[1]

فضــلاً عــن ضــمانات التحصيل العامة التى أوردها القانون لتحصيل كل إيرادات الضريبة الموحدة ، وكذا على العقوبات التى نص عليها عند مخالفة أحكامه فقد ذكر القانون ضمانين آخرين هما :

---

[1] راجع مجلة التشريع المالى والضريبى م س ص ٧٤ ، ٧٥ .

١- مسئولية الطرفين عن الضريبة : فى الوقت الذى ألزم فيه القانون أحد طرفى المديونـية الخاضـعة إيرادها للضريبة ، وهما الدائن والمدين بحجز دين الضريبة و توريـده لمصـلحة الضـرائب فـى ميعاد محدد . فإنه لم يعف الطرف الآخر من المسـئولية إذا كان مقيماً فى مصر . إذ ألزمه أن يقدم لمأمورية الضرائب المختصة خـلال خمسة عشر يوماً من تاريخ دفع العوائد إقراراً مبيناً به كل التفاصيل الخاصة بتلك العوائد . فإذا قدم هذا الإقرار سقطت المسئولية عنه ، أما إذا لم يقدمه فإنه يبقى مسئولاً قبل مصلحة الضرائب عن الوفاء بقيمة الضريبة . (م ١٣ / ٢) .

٢- مسئولية من انتقل إليه الدين عن الضريبة : ألزم القانون فى (م١٤ / ١) كـل مـن يـؤول أو ينتقل إليه دين ذو عائد مهما تكن الطريقة التى آل أو انتقل بها الدين، بأن يتحقق من تنفيذ أحكام هذه الضريبة ، وإلا كان مسئولاً عن المبالغ التى لم يـتم حجـزها وتوريدهـا فى المواعيد المقررة وذلك دون الإخلال بما هو مقرر من جزاءات أخرى .

بـيد أن المشـرع الضـريبى أراد بهاتين الضمانتين أن يوسع المسئولية فى توريـد الضريبة على كل أطراف المديونية الخاضع عائدها لضريبة من دائن ومدين ووسيط أو غير ينتقل إليه الدين . والهدف من ذلك هو سد منافذ التهرب من آدائها . وإن كـان هـذا لم يمنعه من أن يقرر بأن الملتزم بأداء هذه الضريبة هو الدائن أى المسـتفيد مـن الإيـراد أو العـائد الخاضع لها . وعلى ذلك إذا دفع أى من هؤلاء الأطـراف الثلاثة مبلغ الضريبة بناء على تلك المسئوليات السابقة ، فإن من حقه أن يعـود على الدائن بما دفعه من ضريبة لأن عبء هذه الضريبة ينبغى أن يستقر على المكلـف القانونى بها وهو الدائن ، ولا يجوز مخالفة ذلك لأنه من النظام العام حسبما دلت على ذلك الفقرة الأخيرة من المادة (١٤) من القانون .

ملحوظة هامة :

واضح من العرض السابق لهذه الضريبة أن بعض الإيرادات الداخلة فى وعائها، ناتجة عن ديون أياً كانت صورتها كالسندات أو أذون الخزانة والقروض ، والتى يستحق عنها الدائنون عوائد ثابتة تجب الضريبة فيها . حقيقة هذه العوائد أنها فوائد ربوية ، وفقاً للقاعدة الشرعية " كل قرض جر نفعاً فهو ربا " . وهذه الفوائد محرمة وإن سماها القانون عوائد لقوله تعالى : " وأحل الله البيع وحرم الربا "[1]

والأمر يقتضى من المشرع الوضعى إعادة النظر فى مدى مشروعية إصدار صكوك بمديونيات ذات عوائد ربوية كهذه . وكذلك إعادة النظر فى إيجاب الضريبة عليها ، خاصة وأن هذا يخالف الشريعة الإسلامية التى هى المصدر الرئيسى للتشريع وفقاً لما يقضى به دستور مصر الدائم .

• • •

بذلك تكون ضريبة إيرادات رؤوس الأموال المنقولة قد وضحت فى جميع أحكامها ، التى تدل على أنها وإن ذكرت ضمن قانون الضريبة الموحدة إلا أنها تعد ضريبة نوعية لها أحكامها المميزة لها عن باقى إيرادات الضريبة الموحدة ، سواء فى وعائها أو سعرها ، الأمر الذى جعل القانون يعفى الممول من أن يضمنها إقراره الملزم بتقديمه عن الضريبة الموحدة ، ويعتبر سداد دينها سداداً نهائياً للضريبة(م٤١) ، مما يؤكد وصفها بأنها ضريبة شبه موحدة ، ويشاركها فى هذا الوصف الضريبة على الأجور والمرتبات وما فى حكمها التى نتعرف على أحكامها من خلال المبحث التالى .

---

[1] سورة البقرة من الآية ٢٧٥ .

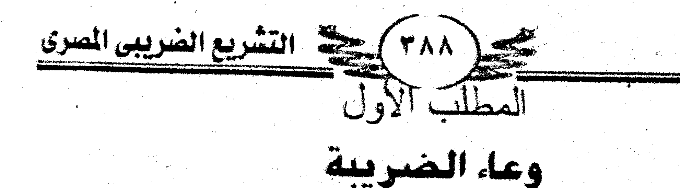
المبحث الثانى
الضريبة على المرتبات وما فى حكمها

فـــى الوقت الذى اتبع فيه المشرع الضريبى سياسة متشددة مع الممولين من المســـتثمرين فـــى مجـــال رؤوس الأمـــوال المنقولة ، فإنه قد اتبع سياسة مخففة مع الممولـيـــن أصـــحاب دخـــول العمـــل . فأفرد لهم أحكاماً ضريبية تناسبهم مما يمكن اعتـــبارها ضريبة نوعية ذات وعاء وأسعار وأحكام مستقلة إلى حد ما عن الضريبة الموحـــدة رغم أنها تدخل ضمن قانونها . بل إن إعفاءاتها الكثيرة خاصة إعفاء الحد الأدنـــى الـــلازم للمعيشـــة لـــتدل علـــى أنها ضريبة شخصية روعى فيها الظروف الشخصـــية للعمال ، وأنهم الطرف الأضعف فى علاقة العمل ، حيث يعتمدون بصفة رئيسية على مقدرتهم على العمل فى تحقيق دخولهم ، وهو عنصر يعتمد على صحة الإنســـان الـــتى ليســـت بـــيديه وعلـــى ما يتمتع به من مهارات وهى تحتاج للتكلف لاكتسابها . الأمر الذى جعلهم يعملون بشكل تابع لرب العمل .

وقـــد أفرد المشرع الضريبـــى الباب الثالث من قانون الضريبة الموحدة لبيان أحكـــام الضـــريبة علـــى المرتبات وما فى حكمها فى المواد من ٤٩ : ٦٥ ، والتى ندرسها فى مطلبين على النحو التالى :

المطلب الأول – وعاء الضريبة .

المطلب الثانى – ربط وتحصيل الضريبة .



المطلب الأول

وعاء الضريبة

لبــيان وعـــاء الضريبة على المرتبات وما فى حكمها ينبغى أن نتعرف أولاً على الإيرادات الخاضعة لها وتلك المعفاة منها .

(أولاً)

الإيرادات الخاضعة للضريبة

حصـــر القـــانون الإيـــرادات الخاضعة لهذه الضريبة فى المادة (٤٩) وهى : المرتـــبات والماهيات والأجور والمكافآت والإيرادات المرتبة مدى الحياة والمزايا النقدية

PJL SET PAGEPROTECT=AUTO
@PJL SET RESOLUTION=300
@PJL ENTE

دوريـــة ، أو تحدد على أساس الزمن سنوياً أو شهرياً أو أسبوعياً أو على مدى الحياة أو بالقطعـــة ، أو فى صورة نقدية أو عينية ، وعلى هيئة مبلغ ثابت أو متغير ، أو حتى على شـــكل نســـبة مئوية من الأرباح أو من رقم المبيعات ، المهم أن تتخذ الشكل الذى حدده القانون وهو المرتب أو الماهية أو الأجر أو المكافأة أو ما فى حكمها .

- **أمـــا عـــن المرتـــب أو الماهـــية أو الأجـــر :** فقد جرى العرف على استخدامها كمـــترادفات ، وإن كان المرتب أو الماهية يستدل بها على مقابل العمل العقلى ، والأجر علـــى مقـــابل العمـــل الـــبدنى . سواء تقاضاه الفرد من الحكومة أو المنشآت العامة أو الخاصة .

- **أما المكافأة :** فهى المبلغ الذى يدفع عن عمل إضافى فوق العمل الأصلى ، مثل مكافـــآت ســـاعات العمـــل الإضـــافى ، وعلاوة غلاء المعاش ، وبدل الإقامة . كما ينصـــرف معـــنى المكافأة إلى العمل العارض أو الإستثنائى الذى يمنح لأشخاص لا يتقاضـــون مرتـــبات أصـــلاً ولكن نظير ما قدموه من عمل أو خدمة ، مثل مكافآت أعضـــاء مجلـــس الشعب والشورى والمجالس المحلية والمجامع العلمية . لذلك فإن مكافـــأة تـــرك الخدمة لا تخضع للضريبة لأنها ليست مقابل عمل . وكذلك المعاشات والحقوق التأمينية ، لأنها مقابل أقساط تأمينية مدفوعة .

- **مـــا فى حكم المرتبات :** [1] يأخذ حكم المرتبات أو الإيرادات المذكورة وبالتالى يخضع للضريبة الآتى :

* **أجـــر ناظر الوقف :** والاستحقاق الثابت فى الوقف المعين المقدار إذا كان يدفع دورياً للمستحق .

---

[1] راجع د. زكريا بيومى المرجع السابق ص ١٦٩ .

* **الوهــبة (أو البقشــيش)** : التى تدفع فى المطاعم والفنادق والمقاهى ، التى جــرى العــرف على دفعها ، أو كانت تجمع فى صندوق مشترك وتوزيع حصيلتها على العمال بمعرفة صاحب المحل أو تجب إشرافه . (م ٦٨٤ مدنى)

* **العمولــة** : وهــى المــبالغ الــتى يتقاضــاها العامل فى صورة نسبة مئوية من الإيرادات أو من قيمة المبيعات ، علاوة على أجره .

* **المــزايا الــنقدية** : وتضم المبالغ التى يأخذها الشخص بصفة تبعية من صاحب العمــل أو مــن عملائــه ، سواء كان مصدرها الالتزام أو الأربحية ، وسواء كانت دوريــة أم عرضــية . مثل بدل التفرغ للمهندسين ، وبدل العيادة للأطباء . والمنح التى تقرر فى بعض المناسبات كالأعياد (منحة عيد العمال مثلاً) .

ولكــن يلاحظ أن المزايا النقدية إذا منحت للعامل عوضاً له عن نفقات تكلفها فــى آدائه لعمله فلا تخضع للضريبة . [١] ومن ذلك بدل طبيعة العمل إذا لم يتجاوز ٤٨٠ جنــيهاً ســنوياً ، وبدل التمثيل وبدل الاستقبال إذا لم تتجاوز ٢٥٠٠ جنيهاً فى السنة ، وحوافز الإنتاج إذا لم تتعد ٣٠٠٠ جنيه فى السنة . فإذا تجاوزت هذه المزايا تلك الحدود أخذت حكم المكافآت المقنعة التى تخضع للضريبة .

* **المــزايا العينية** : هى دخل إضافى يحصل عليه العامل فوق راتبه الأصلى ، فى صورة خدمات أو منافع مادية ، سواء تم ذلك بصورة دورية أو إستثنائية ، كالمسكن أو المــأكل أو الملبس المجانى . فمثل هذه المزايا العينية تقدر قيمتها النقدية الحقيقية وتضاف إلى المرتب أو الأجر الخاضع للضريبة .

والميزة العينية كالميزة النقدية ينبغى أن تمنح للعامل مجاناً بدون مقابل بقصد إثابــة العامل فى شخصه ، وليست تعويضاً له عن عمل أداه أو عن نفقات تكلفها فى سبيل أدائه لعمله . لذلك لا تخضع للضريبة السيارة المخصصة للعامل لأداء وظيفته

[١] طعن رقم ٤٧٩ لسنة ٥١ ق جلسة ٢ / ٣ / ١٩٨٧ .

الرسمية ، وتذاكر السفر المجانية أو المخفضة التى تمنحها جهة العمل للعامل لتمكينه مـــن آداء عملـــه . وغـــيرها من المزايا العينية التى أعفاها القانون من الضريبة فى المادة (٥٦) .

أنواع الإيرادات الخاضعة للضريبة :

أوجـــب القـــانون فى المادة (٤٩) الضريبة فى الإيرادات سالفة الذكر من المرتـــبات والماهـــيات والأجور والمكافآت والإيرادات المرتبة مدى الحياة وما يأخذ حكمها ، إذا تحققت على النحو التالى :

(أ) الإيرادات التى تدفعها الحكومة والقطاع الخاص وهيئاتهما :

أخضع القانون للضريبة المرتبات والماهيات والأجور والمكافآت والإيرادات المرتبة مدى الحياة وما يأخذ حكمها التى تدفعها أى من جهتين هما :

١- الحكومة المصرية وهيئاتها العامة : (م ٤٩ / ١) وتشمل الوحدات العامة وحـــدات الإدارة المحلـــية والأشخاص الاعتبارية العامة ، وصناديق التأمين الخاصة الخاضـــعة للقانون ٥٤ لسنة ١٩٨٠ . فما تصرفه خزائن تلك الجهات الحكومية من تلـــك الدخـــول يخضع للضريبة ، سواء أخذه مقيم فى مصر أم فى الخارج ، أو أدى عمله فى مصر أو فى الخارج ، كأعضاء السلكين السياسى والدبلوماسى المصريين .

٢- الأفراد والهيئات الخاصة : (م ٤٩ / ٢) فالدخول المذكورة تخضع للضريبة إذا دفعـــتها لمقـــيم أو لغير مقيم ، الشركات والمنشآت والجمعيات والهيئات الخاصة والمعاهد التعليمية والأفراد . بشرط أن تدفعها عن خدمات أديت فى مصر .

ولـــم يســـتثن من الدخول التى تصرفها هاتان الجهتان العامة والخاصة سوى الحقوق التأمينية والمعاشات .

(ب) المرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة فى الشركات العامة:

أخضــع القــانون للضريبة المرتبات والمكافآت فقط التى يتقاضاها رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة فى نوعين من الشركات العامة هما :

١- شركات القطاع العام . (م ٤٩ / ٣)

٢- شــركات قطــاع الأعمال العام . (٤٩ / ٤) وقد اشترط القانون أن يكون مــتلقى هــذه الدخول من غير المساهمين فى هذه الشركات ، ليدل على أن الــذى يتلقاه هو دخل عادى مقابل عمل قدمه للشركة كموظف فيها ، وليس مقابل حصة له أو سهم فيها .

(جــ) الدخول الإدارية لرؤساء وأعضاء مجالس الإدارة المنتدبين والمديرين :

أوجــب القــانون هــذه الضريبة فيما يحصل عليه مقابل عملهم الإدارى فئتان هما : (م٤٩ / ٥) .

١- رؤســاء وأعضــاء مجالس الإدارة المنتدبون للإدارة فى شركات المساهمة بالقطاع الخاص .

٢- المديرون بشركات المساهمة بالقطاع الخاص .

ويشترط لخضوع هاتين الفئتين لضريبة المرتبات الآتى :

١- ألا يــزيد مســاهمة كل منهم فى رأسمال الشركة على القدر المشترط قانوناً لعضوية مجلس الإدارة .

٢- ألا يزيد عددهم عن أربعة محددين بالاسم فى كل شركة .

٣- ألا يزيد دخولهم هذه عن خمسة آلاف جنيه سنوياً لكل منهم .

فــإذا لــم يتوافر شرط من هذه الشروط خضع الدخل للضريبة على رؤوس الأموال المنقولة .

(ثانياً)

الإيرادات المعفاة من الضريبة

فى إطار سياسة المشرع الضريبى الميسرة مع أصحاب دخول العمل ، فقد أعفى من الخضوع لضريبة المرتبات وما فى حكمها الدخول التالية :

(١) **أجور عمال اليومية :** (م٥٣) وقد اشترط لذلك ألا يكون إستخدامهم بصفة دائمة وألا يكون لهم مورد آخر .

(٢) **إشتراكات التأمين :** (م ٥٤)

أعفى القانون اشتراكات التأمين التالية من الخضوع للضريبة :

أ- إشتراكات التأمين الاجتماعى وأقساط الادخار التى تستقطع وفقاً لأحكام قوانين التأمين الاجتماعى أو كنظم بديلة عنها أو قوانين المعاشات والادخار الحكومية .

ب- اشتراكات العاملين فى صناديق التأمين الخاص والتى تنشأ طبقاً لأحكام القانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ .

جـ- أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحى على الممول لمصلحتة ومصلحة زوجته وأولاده القصر .

- ويشترط بالنسبة للحالتين (ب) ، (جـ) ألا يزيد جملة ما يخصم للممول عن ١٥% من صافى الإيراد أو ١٠٠٠ جنيه أيهما أقل ، ولا يجوز تكرار ذات الأقساط والاشتراكات من أى إيرادات أخرى خاضعة للضريبة الموحدة والمنصوص عليها فى المادة (٥) .

(٣) **إيرادات التأمين :** فقد أعفى القانون من الخضوع للضريبة الدخول التأمينية التالية :

(١) **المعاشات :** المعاشات هى الإيردات الدورية التى يأخذها الشخص أو زوجته وأولاده حين إحالته إلى المعاش . وقد أعفت المادة (٤٩) نوعين من المعاشات .

– **الأولـــى :** المعاشات الحكومية (أو العامة) : (م٤٩ / ١) وهى المعاشات التى تدفعهـا الحكومة المصرية وأشخاصها الاعتبارية العامة ، وصناديق التأمين الخاصة الخاضـعة للقانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ ، وأنظمة التأمين الاجتماعى الخاصة البديلة الخاضعة للقانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٨٠ .

– **الثانــية :** المعاشـات الخاصــة : وهــى التى تدفع نظير العمل لدى الشركات والمنشآت والجمعيات والهيئات الخاصة والمعاهد التعليمية والأفراد . (م٤٩ / ٢) .

(٢) الإيــرادات التأمينية لمدى الحياة : (م٥٤ /د) أعفى القانون من الخضوع للضــريبة الإيــرادات المرتــبة لمدى الحياة التى تؤديها شركات التأمين عن وثائق التأمين التى لا تقل مدتها عن ١٠ سنوات .

ويلاحــظ أن هذه الدخول التأمينية من معاشات وإيرادات تأمينية مرتبة لمدى الحــياة ، قــد وردت هــى والجهات التى تصرفها على سبيل الحصر ، وبالتالى فإذا صرفتها جهات غير المذكورة فى المادتين (٤٩ ، ٥٤) فإنها تخضع للضريبة .

(٤) تصاريح وتذاكر السفر المجانية والمخفضة : (م ٥٦)

أعفى القانون من الخضوع للضريبة تصاريح وتذاكر السفر المجانية أو ذات الأجـر المخفض ، التى تمنحها جهتان من جهات النقل للعاملين بها وأسرهم ، لغير الأعمال المصلحية وهما :

الأولـــى – الهيــئات المصــرية العامة لشئون السكك الحديدية : وقد أعفى فوق ذلك استثمارات نقل الأثاث بالمجان التى تمنحها هذه الشركة للعاملين بها وأسرهم .

الثانـــية – شركات النقل البرى والطيران والملاحة البحرية المصرية أو الأجنبية التى تعمل فى مصر .

(٥) تكاليف الحصول على الإيراد : استمراراً فى سياسة المشرع الضريبى فى التخفيف على دخول العمل ، وتأكيداً للمبدأ الذى أرساه فى المادة (٥) من أن الضريبة تجب على صافى الدخل وهو الذى طبقه مع جميع الدخول ما عدا إيرادات رؤوس الأموال المنقوله لتشدده معها . فقد أعفى القانون فى المادة (٥٥) من الخضوع للضريبة ١٠% من إجمالى الإيراد ، مضافاً إليه مبلغ ٢٠٠٠ جنيهاً .

(٦) مقابل الأعباء العائلية : تأكيداً لشخصية هذه الضريبة فقد قرر القانون فى المادة (٥٥) إستفادة العامل أو الموظف الخاضع لضريبة الأجوز والمرتبات من إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة المقرر بالمادة (٨٨) من القانون وهى :

- ٢٠٠٠ جنيهاً سنوياً للممول الأعزب .
- ٢٥٠٠ جنيهاً سنوياً للممول المتزوج ولا يعول أولاداً أو غير المتزوج ويعول ولداً أو أكثر .
- ٣٠٠٠ جنيهاً سنوياً للممول المتزوج ويعول ولداً أو أكثر .

ترتيب خصم الإعفاءات :

نظم القانون عملية خصم الإعفاءات المذكورة من إيراد الممول على الترتيب التالى :

١- خصم الإعفاء المقرر للأعباء العائلية .
٢- ثم خصم اشتراكات التأمين الثلاثة سالفة الذكر .
٣- ثم خصم ١٠% من باقى الإيراد .
٤- ثم خصم ٢٠٠٠ جنيهاً .

وتجب الضريبة فيما تبقى من دخل سنوى . مع ملاحظة أنه عادة بالنسبة للأجور والمرتبات الشهرية ، فإنه يخصم القدر الشهرى للإعفاء . ولا يثير هذا مشكلة بالنسبة لأقساط التأمين التى تستقطع بصفة شهرية . وكذلك نسبة الـ ١٠% .

- ولكن بالنسبة للأعباء العائلية فإنها تقسم على ١٢ شهراً ليكون الحد المعفى شهرياً هو :

١٦٦,٦ جنيهاً شهرياً للممول الأعزب .

٢٠٨,٣ جنيهاً شهرياً للممول المتزوج ولا يعول أو غير المتزوج ويعول ولداً أو أكثر .

٢٥٠ جنيهاً شهرياً للممول المتزوج ويعول ولداً أو أكثر .

- أما بالنسبة لمبلغ الـ ٢٠٠٠ جنيهاً فيقسم هو الآخر على ١٢ شهراً ليكون الحد المعفى شهرياً هو ١٦٦,٦ جنيهاً .

• • •

بتحديد الإيرادات الخاضعة لهذه الضريبة ، وتلك المعفاة منها ، يكون وعاء هذه الضريبة قد تحدد ، وبقى أن نتعرف على كيفية ربط دين الضريبة وتحصيله .

المطلب الثانى
ربط وتحصيل الضريبة

ونبدأ بالتعرف على كيفية ربط دين الضريبة ، ثم كيفية تحصيله .

(أولاً)
ربط الضريبة

طرق تقديرها :

فـى تحديد القانون لدين هذه الضريبة إعتمد على طريقة الإقرار بمعرفة الغير. فـأعفى فى المادة (٦٢) الممول من تقديم إقرار الضريبة الموحدة المنصوص عليه فى المادة (٩١) كما أعفاه من أن يدرج المرتبات وما فى حكمها فى هذا الإقرار.

وألـزم أصحاب الأعمال من الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين ممن يعمل لديهـم أى من العاملين بمرتب أو مكافأة أو أجر أو أتعاب ، أن يقدموا إلى مأمورية الضـرائب المختصـة خلال ستين يوماً من تاريخ الالتحاق بالخدمة أو بالعمل كشفاً مبيـناً فـيه أسـماء ومحال إقامة ووظائف العاملين لديها ومقدار مرتباتهم أو ما فى حكمها . (م ٥٧) .

كمـا ألزمـت المـادة (٥٨) مديرى الشركات والمنشآت والهيئات الخاصة والجمعـيات والمعاهد التعليمية أن يقدموا لمأمورية الضرائب المختصة بالإضافة إلى الكشـوف السـابقة وفى ذات الميعاد كشفاً بنفس البيانات وعن الذين يشغلون وظيفة مديـر أو عضـو أو سـكرتير مجلس إدارة أو هيئة مراقبة أو لجنة أو غير ذلك ، ومقـدار أتعابه أو مكافآته ، ومقدار ما يدفع إليه بمناسبة قيامه لعمل من أعمال مهنته

على سبيل العمولة أو السمسرة أو الرد التجارى أو غير ذلك من الأتعاب أو الهبات أو المكافآت سواء كان دفعها بصفة دائمة أم عارضة .

وبالنسبة لهذه الجهات الخاصة التى تدفع إيرادات مرتبة لمدى الحياة ألزمهم أن يقدموا إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال ستين يوماً من تاريخ تولد الحق فى الإيراد ، كشفاً ببيان وأسماء ومحال إقامة أصحاب الإيرادات المذكورة وبيان مقدارها وشروط دفعها . (م ٥٩)

فإذا طرأ تعديل على بيانات العاملين لدى أصحاب الأعمال ، فقد ألزمتهم المادة (٦٠) بإبلاغ مأمورية الضرائب المختصة بذلك خلال أربعين يوماً من تاريخ حدوثه .

وبخصوص مواعيد تقديم هذه الإقرارات فقد أجازت اللائحة التنفيذية للجهات الخاصة التى تستخدم خمسين شخصاً فأكثر ، أن يكون إخطارها عن العاملين لديها ودخولهم ليس خلال ستين يوماً من تاريخ التحاقهم بالعمل ، ولكن بناء على طلبها وخلال ثلاثين يوماً من إخطار مأمورية الضرائب المختصة لها بقبول طلبها . (م٢١من اللائحة التنفيذية) كما أعفتها اللائحة فى المادة (٢٢) من تقديم أى بيان إضافى خلال السنة عما قد يطرأ من تعديلات على البيانات المقدمة لها، على أن تقدمها فى موعد سنوى محدد هو خلال الشهرين الأولين من كل عام ، على أن يرفق بكل ذلك بيان بمقدار الضريبة التى تدفع فى السنة الماضية على تقديم الطلب .

ولا يؤثر فى أخذ القانون بطريقة الإقرار بمعرفة الغير على النحو السابق ، أنه ألزم المدين بالضريبة وهو العامل أو المستخدم ، بأن يقدم إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال أربعين يوماً من تاريخ التحاقه بالعمل أو من تاريخ تولد حقه فى المرتب ، كافة البيانات المتعلقة بمقدار ما يتقاضاه من مرتبات أو مكافآت أو ماهيات

أو أجـــور أو إيرادات مرتبة لمدى الحياة مع بيان اسمه ومحل إقامته وأسماء ومحال إقامة من يعمل لديهم أو من يدفعون له الإيراد . (م ٦١) .

ذلـــك أنه ألزم العامل بتقديم هذا الإقرار مرة واحدة [١] ، أما الملتزم الأصلى بــتقديم هـــذه الإقـــرار سنوياً وما يطرأ عليه من تعديلات فهو صاحب العمل . لذلك أعفـــى القـــانون العامل من تقديم إقرار الضريبة الموحدة المنصوص عليه فى المادة (٩١) ، وكذا من إدراجه دخله عن العمل فى هذا الإقرار . (م ٦٢)

الواقعة المنشئة للضريبة :

ينشـــأ حق الخزانة العامة للدولة فى دين الضريبة فى ذمة الممول العامل أو المســـتخدم ، مـــن تـــاريخ قبضه له فعلاً ، وتسليمه إليه ، أو وضعه تحت تصرف العـــامل. وهذا الحكم واضح من نصوص القانون التى رتبت مواعيد تقديم الإيرادات المطلوبـــة عـــن إيـــرادات العمل على تاريخ الحصول عليها (م ٥٠ ، ٥١) أو من تاريخ تولد الحق من الإيراد .

وبالـــتالى تستحق الضريبة فى ذمة الممول من تاريخ تسلمه للإيراد ، أو تولد الحـــق فيه ، أو وضعه تحت تصرفه فى أية جهة صرف كخزينة جهة العمل أو بنك من البنوك مثلاً .

حساب الضريبة :

لحســـاب الضريبة ينبغى بيان المدة التى سيحسب خلالها وعاؤها ، ثم كيفية تحديد الوعاء ، وسعر اقتطاع الضريبة منه .

---

[١] راجع مجلة التشريع المالى والضريبى م س ص ٢١٩ .

(أ) الحساب السنوى للإيراد :

بدايـــة يحسب الإيراد الداخل فى وعاء الضريبة والذى سيؤخذ منه معدلها ، بصفة سنوية تطبيقاً لمبدأ سنوية الضريبة .

ولكـــن نظـــراً لأن دخل العمل من أجور ومرتبات وغيرها عادة ما تصرف بشـــكل مجـــزأ خلال السنة الضريبية يومى أو أسبوعى أو شهرى مثلاً ، فإن القانون نـــص علـــى جواز محاسبة الممول عن هذا الجزء من السنة ، ولكن بعد تحويله إلى إيراد سنوى من باب عدم الخروج على مبدأ سنوية الضريبة . وقد نص على هذا فى المـــادة (٥٠ / ١) فقال : " تحدد الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة عن كل جزء من السنة تم الحصول فيه على أى إيراد من الإيرادات الخاضعة للضريبة بنسبة مدته علـــى أســـاس الإيراد الشهرى بعد تحويله إلى إيراد سنوى . وفى حالة حدوث تغيير فـــى الإيـــراد الخاضع للضريبة يعدل حساب هذا الإيراد من تاريخ هذا التغيير على أساس الإيراد الجديد بعد تحويله إلى إيراد سنوى " .

وقـــد أكـــد على مدى حرصه على إتباع سنوية حساب الضريبة . أنه إذا حدث عكـــس الحالة السابقة وصرف الإيراد بشكل متجمد دفعه واحدة لعدة سنوات ، فإنه يعاد حســـابه بصـــفة ســـنوية عـــن كل سنة من سنوات استحقاقه فقال فى المادة (٥٠/٣): " وبالنســـبة لمتجمد المرتبات وما فى حكمها والأجور والمكافآت التى تصرف دفعة واحدة فـــى سنة ما ، يتم توزيع هذا المتجمد على سنوات الاستحقاق ويعاد حساب الإيراد الداخل فى وعاء الضريبة عن كل سنة وتسوية الضرائب المستحقة على هذا الأساس " .

(ب) كيفية تحديد الوعاء :

هـــذا عـــن المادة التى يحسب فيها الإيراد المكون لوعاء الضريبة ولكن فى كيفـــية تحديـــد هذا الوعاء ، فإن القانون نص على أنه يحسب على أساس (مجموع

الإيـــراد) المكـــون لهـــذا الوعاء . فقال فى المادة (٥١) : "... تتحدد الإيرادات الخاضعة للضريبة على أساس مجموع ما يحصل عليه الممول من مرتبات وماهيات وأجـــور ومكافآت وبدلات وإيرادات مرتبة لمدى الحياة - فيما عدا المعاشات - وما يكون ممنوحاً له من المزايا النقدية أو العينية .. " .

ولكـــن لا يعـــنى ذلك أن المشرع الضريبى اتبع سياسة متشددة مع أصحاب دخـــول العمـــل ، ذلك أن قراءة باقى النصوص تدل على أنه أوجب الضريبة هنا فى (صافى دخل) الممول وليس فى إجمالية .

فلقـــد خصم من إجمالى الدخل - على ما سبق ذكره - التكاليف التى يتحملها الممـــول فـــى سبيل الحصول عليه بنسبة ١٠% من إجمالى الإيراد (م ٥٥) فضلاً عن خصم ٢٠٠٠ جنيهاً ، وكذا اشتراكات التأمين الثلاثة المنصوص عليها فى المادة (٥٤) . بالإضـــافة إلى خصم مقابل الأعباء العائلية . (م ٨٨) مما يؤكد أنه أخضع للضريبة صافى الدخل وليس إجمالية .

وفـــى حســـابه للمزايا النقدية والعينية : فإنه وإن كان استمر فى سياسة التخفيف على أصحاب دخول العمل ، إلا أنه وضع حدوداً لذلك بالنسبة للمزايا النقدية والعينية على النحو التالى :

١- بـــدل طبيعة العمل : (م ٥١ / ١) وهى مبالغ نقدية تقرر للموظف أو العامل لمواجهـــة مخاطر وأعباء العمل ، كبدلات المهندسين والأطباء والصحفيين . فأعفى القانون من الضريبة بدل طبيعة العمل الذى يبلغ ٤٨٠ جنيهاً سنوياً ، وأوجبها فيما زاد علـــى ذلك . (م٥١/١) ولكنه فى نفس الوقت أقر إعفاءات بدل طبيعة العمل المقررة بمقتضى قوانين خاصة مثل بدلات رؤساء الجامعات وعمداء الكليات فى الجامعة .

٢- بـدل التمثيل أو بدل الاستقبال : (م٥١/٢) أوجب القانون الضريبة فى بدل التمثـيل أو بـدل الاسـتقبال ، إذا زادت قيمـته عن ٢٥٠٠ جنيهاً فى السنة . فإن انخفضت عن ذلك فأعفاها من الضريبة بشرط ألا تزيد قيمة البدل على مبلغ المرتب أو المكافأة أو الأجر الأصلى . كما أعفى البدلات التى يتقرر إعفاؤها بقوانين خاصة، كـتلك التى أعفاها قانون العاملين المدنيين بالدولة رقم ٤٧ لسنة ٧٨ وقانون العاملين بالقطاع العام رقم ٤٨ لسنة ٧٨ . فهى تعفى كلها دون التقيد بهذا الحد .

وعلـى ذلـك فلا يسرى حكم هذه الفقرة (٥١/٢) إلا على بدلات التمثيل أو بـدلات الاسـتقبال التى يصرفها العاملون بالقطاع الخاص . وقد اشترطت مصلحة الضرائب لاستفادتهم من هذا الحد الأدنى المعفى مراعاة الآتى .

أ- أن يوجـد بالمنشأة هيكل تنظيمى بالوظائف ومسمى كل وظيفة وشروط شغلها ، والمرتبات والعلاوات وبدل التمثيل المقرر لها .

ب- أن تعـتمد بـدلات التمثيل بالنسبة لشاغلى الوظائف فى تلك الجهات التى تماثل الوظائف العليا والرئيسية بشركات القطاع العام وفى الحدود المقررة قانوناً .

جـ- أن يـتم التحقق من أن الوظيفة التى يشغلها العامل المقرر له بدل تمثيل تبرر منح هذا البدل لمقابلة ما تتطلبه أعباء هذه الوظيفة وذلك بالنسبة للوظائف الأخرى الأدنى .

٣- حوافـز الإنـتاج : (م ٥١/٣) حوافـز الإنـتاج التى تقررها الحكومة أو أحد وحداتهـا الإدارية المحلية أو القطاعين العام والخاص ، لزيادة الإنتاج ولرفع مستوى الخدمـات والـتى تـتقرر وفقـاً للقوانين واللوائح المنظمة لها ، هذه الحوافز أعفاها القـانون مـن الضـريبة إذا لم تتعد قيمتها ١٠٠% من المرتب أو المكافأة أو الأجر الأصلى ، ولم تتجاوز قيمتها ٣٠٠٠ جنيهاً فى السنة .

كمـــا وضع القانون حداً آخر لهذه البدلات الثلاث وهى طبيعة العمل والتمثيل والاستقبال وكذا حوافز الإنتاج ، إذ اشترطت لإعفائها من الضريبة فوق ما تقدم ، ألا يزيد مجموعها على مبلغ (٤٠٠٠) جنيهاً سنوياً . (م٥١ الفقرة الأخيرة) .

٤- المزايا النقدية والعينية المتعلقة بالسكن : (م٥١ / ٤)

مـــن الأعمال ما يؤدى فى مناطق نائية أو صحراوية ، أو تحتاج إلى خبراء أجانب، وبالـــتالى فصـــالح العمـــل يقتضـــى توفـــير جهة العمل لمساكن مجانية أو مدفوعة الإيجار لموظفيها . وقد أعفى القانون هذه المزايا السكنية من الضريبة لفئتين هما : (م٥١/٥).

- الخبراء الأجانب الخاضعون لأسعار الضريبة الموحدة المقيمون عادة فى مصر [1].
- والمصـــريون العـــاملون فى مشروعات التعمير واستصلاح الأراضى أو التعدين الخاضعون لهذه الضريبة بالسعر المحدد فى المادة (٩٠) .

٥- دخول ممثلى المكاتب الإقليمية :

أجاز قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ للشركات الأجنبية أن تنشئ فى مصر مكاتب تمثلها ، تتولى تقديم خدمات فنية وعلمية . أى أنها تقوم بعمل دراسات اقتصادية عن السوق وإمكانية الإنتاج .

لذلـــك أعفـــى القـــانون المبالغ التى يتقاضاها هؤلاء الممثلون من الشركات الأجنبـــية من الخضوع للضريبة ، إلا أنه إذا مارس هؤلاء الممثلون نشاطاً فى مصر حقـــق دخلاً ، فقد أوجب القانون الضريبة فيه تطبيقاً لمبدأ إقليمية الضريبة أو مصدر الدخـــل ، وهـــذا مـــا قضت به الفقرة الخامسة من المادة (٥١) من قانون الضريبة الموحـــدة بقولهـــا . " لا يخضـــع للضريبة من المبالغ التى يتقاضاها ممثلو المكاتب الإقليمية للشركات والمنشآت الأجنبية فى مصر إلا ما يقابل نشاطهم فيها " .

[1] اشترطت إقامة هؤلاء الخبراء عادة فى مصر المادة (٢٥) من اللائحة التنفيذية للقانون .

موقف متشدد وحيد :

ذلك الموقف الميسر مع أصحاب دخول العمل ، تخلى عنه المشرع الضريبى مـــع دخول فئتين ، أوجب الضريبة على إجمالى دخولهم وليس على صافيها ، حيث لـــم يسمح بخصم تكاليف الحصول عليها المنصوص عليها فى المادة (٥٥) . كما لم يسمح بخصم الأعباء العائلية المنصوص عليه فى المادة (٨٨) وهما :

١- الخـــبراء الأجانب الذين تزيد مدة إقامتهم على ١٨٣ يوماً أياً كانت الجهة أو الهيئة التى تستخدمهم . (م٥٢/١) .

٢- العـــاملون بوحدات الجهاز الإدارى للدولة والإدارة المحلية والهيئات العامة ووحدات القطاع العام وقطاع الأعمال العام والمعاملون بكادرات خاصة . إذ تخضـــع للضريبة المبالغ التى يحصلون عليها علاوة على مرتباتهم الأصلية مـــن أية جهة عامة أو خاصة غير جهات عملهم الأصلى ، دون أى تخفيض سواء لمواجهة التكاليف أو الأعباء العائلية . (م٥٢/٢) .

(جـ) سعر الضريبة : (م٩٠/٢)

بعـــد تحديـــد الإيـــرادات الخاضعة لهذه الضريبة ، وخصم كافة الإعفاءات الخاضـــعة لهـــذه الضريبة ، وخصم كافة الإعفاءات سالفة الذكر منها . يقسم صافى الدخل على شريحتين وتؤخذ منهما ضريبة وفقاً للسعرين التاليين :

٢٠% تؤخذ من الإيراد حتى ٥٠ ألف جنيه .

٣٢% تؤخذ من الإيراد الذى يزيد على ذلك .

ويدل هذا على أن الضريبة على المرتبات وما فى حكمها ضريبة تصاعدية، تـــأخذ بأســـلوب التصـــاعد بالشـــرائح ، وهو أقرب الأساليب الضريبية إلى العدالة الضريبية .

١- أرباح الوساطة المهنية :

من يتخذ الوساطة مهنة له يخضع دخله الذى يحققه منها للضريبة ، كالسمسرة والوكلاء بالعمولة والوكلاء التجاريون ، والممثلون التجاريون .

وقد نصت على ذلك المادة (١٧) من القانون بقولها : " تسرى الضريبة على الأرباح التى تتحقق نتيجة العملية أو العمليات التى يقوم بها السماسرة والوكلاء بالعمولة ، وبصفة عامة كل ربح يحققه أى شخص أو شركة أشخاص أو وكلاء أو مكتب يشتغل بأعمل الوساطة لشراء أو بيع أو تأجير العقارات أو أى نوع من السلع والخدمات أو القيم المنقولة " .

ومقتضى نص هذه المادة أن القانون أخضع لها أرباح الوسطاء المحترفين لمهنة الوساطة ، أياً كان شكل ممارستهم لها كمنفردين أو من خلال شركة أشخاص أو وكلاء أو مكتب . المهم أن يعتاد القيام بأعمال الوساطة على وجه الاستقلال ، وليس لحساب رب العمل وإلا خضع لضريبة الأجور والمرتبات . [1] ولا يهم أن تتكرر عمليات السمسرة منه خلال السنة الضريبية ، إذ أن نص المادة (١٧) يدل على وجوب الضريبة فى دخله ولو كان ناتجاً عن عملية وساطة واحدة . إذ قالت : " تسرى الضريبة على الأرباح التى تتحقق نتيجة العملية أو العمليات التى يقوم بها السماسرة والوكلاء بالعمولة " .

وقد وسع هذا القانون من أعمال الوساطة ، إذ لم يقصرها على عمليات البيوع ، وإنما وسعها لتشمل كذلك التأجير . كما لم يحصرها فى عمليات بيع وتأجير العقارات ، وإنما طبقها كذلك على ما يتعلق بالمنقولات وكذا ما يخص منها السلع

[1] نقض ١٩٧٢/٢/٩ ، راجع فى ذلك د. زكريا بيومى م س ص ٦٤ .

والخدمــات ، وبالتالى يكون موضوع عمل الوسيط هو التوسط فى القيام بعملية ناقلة للملكية أو الإيجار أو تقديم الخدمات ، أياً كان محلها سواء كان عقارات أم منقولات.

٢- أرباح الوساطة غير المهنية :

اســتمر المشــرع الضــريبى فى توسيعه لنطاق أنشطة الوساطة التى تجب الضــريبة فــى أرباحهــا . فأخضع لها العمولة أو السمسرة التى يحققها أى شخص طبيعى بشكل عارض دون أن يحترف مهنة الوساطة .

وقــرر هذا الحكم فى المادة (١٨) من القانون بقوله : " تسرى الضريبة على كل مــبلغ يدفــع لأى شخص طبيعى أو شركة أشخاص على سبيل العمولة أو السمسرة غير المتصــلة بمباشــرة مهنته ، أو أية مبالغ أخرى تدفع مقابل حقوق معرفة أو استغلال أو أداء علــى اختلاف أنواعها وصورها وذلك بغير أى تخفيض سواء لمواجهة التكاليف أو الأعباء العائلية وبذات السعر المقرر فى المادة (٩٠) من هذا القانون " .

وإلى جانب ما يشير إليه هذا النص من وجوب الضريبة على أرباح الوساطة العارضــة سواء اتصلت بصفة تجارية أم مدنية . فإنه يدل على وجوبها على المبالغ الــتى تدفع مقابل حقوق معرفة أو استغلال أو آداء على اختلاف أنواعها وصورها . وهــى المبالغ التى وضحتها المادة (٩) من اللائحة التنفيذية بأنها تدفع مقابل استعمال أو الحــق فى استعمال حقوق النشر الخاصة بالأعمال الفنية أو الأدبية أو العلمية ... أو أيــة بــراءة اختراع أو علامة تجارية ، أو تصميم نموذج أو خطة أو تركيبة أو أســاليب سرية . أو مقابل استعمال أو الحق فى استعمال معدات صناعية أو تجارية أو علمــية ، أو مقابل معلومات تتعلق بخبرة صناعية أو تجارية أو علمية ، أو غير ذلك من الأنواع والصور .


الفصل الثالث
الضريبة الموحدة في أوعيتها وأحكامها

الفصل الثالث

الضريبة الموحدة فى أوعيتها وأحكامها

جمع القانون بين ثلاثة إيرادات من الإيرادات الخمسة التى ضمنها المادة (٥) ، فــى وعاء واحد ، وأجرى عليها أسعاراً واحدة ، وتطلب إدخالها فى إقرار واحــد . وبالــتالى فهى التى يصدق عليها وصف الضريبة الموحدة . وسنحاول إلقــاء الضــوء على التنظيم الفنى لهذه الضريبة الموحدة فى مبحثين على النحو التالى :

المبحث الأول – وعاء الضريبة الموحدة .

المبحث الثانى – الأحكام العامة للضريبة الموحدة .

المبحث الأول
وعاء الضريبة الموحدة

الإيرادات الثلاثة التى يتكون منها وعاء الضريبة الموحدة هى :

١- إيرادات النشاط التجارى والصناعى

٢- إيرادات المهن غير التجارية .

٣- إيرادات الثروة العقارية .

ونتعرف عليها فى ثلاث مطالب على الترتيب

المطلب الأول
إيرادات النشاط التجارى والصناعى

نظم القانون أحكام إيرادات النشاط التجارى والصناعى الخاضعة للضريبة الموحدة فى الباب الثانى من الكتاب الأول والذى يتضمن المواد من (١٥ : ٤٨) . وهى تعد من أهم مكونات وعاء الضريبة الموحدة ، لغزارة حصيلتها بسبب كثرة الأنشطة التى تشملها ، ولما يثيره تطبيقها من آراء فقهية وسوابق قضائية هامة .

ومع أن هذه الإيرادات تمثل جزءاً من وعاء الضريبة الموحدة ، إلا أننا سنتناولها هنا وكأنها ضريبة مستقلة خاصة وأن الممول قد يقتصر نشاطه عليها فلا يشمل إقراره الضريبة غيرها . فضلاً عن أن المشرع الضريبى قد خصها بأحكام تحدد إيراداتها وكيفية ربط الضريبة عليها وتحصيلها ، ولذلك فسنتبع مجازاً نفس المنهج السابق إتباعه مع الضريبتين السابقتين لنقسم الكلام عنها على فرعين هما :

الفرع الأول – وعاء الضريبة الموحدة على النشاط التجارى والصناعى .

الفرع الثانى – ربط وتحصيل الضريبة الموحدة على النشاط التجارى والصناعى .

الفرع الأول

وعاء الضريبة الموحدة على النشاط التجارى والصناعى

يتكون وعاء هذه الضريبة من الإيرادات الناتجة من النشاط التجارى والصناعى الخاضعة للضريبة الموحدة ، وتلك الإيرادات المعفاة منها ، وقد تكفل القانون ببيانهما وفقاً لقاعدة (لا ضريبة ولا إعفاء إلا بقانون) ونوضحهما تباعاً .

(أولاً)
الإيرادات الخاضعة للضريبة

تفرض هذه الضريبة على الإيرادات المتولدة من تضافر عنصرى رأس المال والعمل معاً . لذلك لا يدخل فى وعائها الدخل المتولد من العمل فقط إذ يخضع للضريبة على المرتبات والأجور وما فى حكمها . كما يخرج من نطاقها الإيراد الناتج من رأس المال فقط ، حيث يدخل فى وعاء الضريبة على ايرادات رؤوس الأموال المنقولة والضريبة على إيرادات الثروة العقارية .

وتتميز هذه الضريبة بأن أنواع الإيرادات الخاضعة لها ، تنتج من مزاولة الشخص للنشاط التجارى أو الصناعى على وجه الاستقلال ، لذلك يخرج من وعائها الدخل الناتج من العمل التابع ليدخل فى وعاء الضريبة على المرتبات وما فى حكمها.

ومن أهم سمات هذه الضريبة أنها تجسد فى أحكامها مبدأ إقليمية الضريبة ، لأنها وفقاً لنص المادة (١٦) لا تسرى إلا على أرباح المنشآت المشتغلة فى مصر، فإن باشرت نشاطاً خارج مصر ، خضع للضريبة طالما لم يكن متخذاً شكل منشأة مستقلة وإلا أعفى من الخضوع لها .

ويكفى لخضوع المنشأة فى ايرداتها للضريبة أن تباشر نشاطها التجارى أو الصناعى على وجه الاعتياد فى مصر ، حتى ولو لم يكن لها كيان مادى مستقل ومستقر بمصر أى ولو لم تتخذ لها مقراً رئيسياً أو حتى فرعاً بمصر ، إذ تخضع أرباحها للضريبة حتى ولو مارست نشاطها من خلال وكلاء بالعمولة أو مندوبين جوالين ، أو لو تحققت أرباحها من صفقة واحدة .

والمنشآت الخاضعة إيراداتها لهذه الضريبة هى وفقاً لنص المادة (١٦) المنشآت الفردية ، وشركات الواقع ، وشركات الأشخاص التى تضم شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة ، وقد أضاف إليها الفقه والقضاء شركات المحاصة . ويعنى ذلك استبعاد شركات الأموال منها لخضوعها للضريبة على أرباح شركات الأموال . [1]

ويخضع للضريبة فى تلك الشركات أرباح الشريك المتضامن والشريك الموصى فى شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة والشريك فى شركات الواقع . (م ١٦) .

ولقد حاصر المشرع الضريبى مختلف الأنشطة التجارية والصناعية التى تمارسها تلك المنشآت والشركات ، بقصد المضاربة وتحقيق الربح ، فأخضعها للضريبة فى المواد من (١٥ : ٢٥) . ومع تعدد هذه الإيرادات فسنحاول جمعها هنا فى أربع مجموعات هى :

١- أرباح الأنشطة التجارية والصناعية والحرفية .
٢- أرباح أنشطة الوساطة .

---

[1] راجع د. السيد أحمد عبد الخالق م س ص ١٠٣ .

٣- أرباح الأنشطة العقارية .

٤- أرباح مهنة الاتجار فى رؤوس الأموال المنقولة .

ونوضح أحكامها الضريبية على الترتيب :

(أولاً) – أرباح النشاط التجارى والصناعى والحرفى :

وتضم أربعة أنواع من الأرباح التى أفرد لها القانون المادة (١٥) وهى :

(١) أرباح النشاط التجارى :

أوجبت المادة (١٥) الضريبة فى أرباح النشاط التجارى . ولم تحدد معناها ، كما أن القانون التجارى الجديد رقم ١١٧ لسنة ١٩٩٩ اكتفى بذكر (١١) عملاً أدخلها ضمن النشاط التجارى ، وذكرها على سبيل المثال لا الحصر .

وقد تولت المادة (٨) من اللائحة التنفيذية تعريف العملية التجارية فى معرض تعريفها للصفقة الواحدة ، بأنها كل عملية شراء بنية البيع لأشياء منقولة غير معدة للاستعمال الشخصى . وبالتالى ينبغى أن يتم ذلك بنية اكتساب الربح .

وعلى ذلك يدخل فى نطاق العمل التجارى أعمال التأمين والمقاولة والوساطة، وأنشطة المسارح ودور اللهو . ويخرج من نطاقها النشاط الذى تمارسه الجمعيات الخيرية والدينية والعلمية وكذا الجمعيات التعاونية لأنها لا تمارس أنشطتها بقصد تحقيق الربح .

ولا يشترط فى العمل التجارى أن يمارسه الشخص على وجه الاحتراف ، أى بشكل معتاد ومتكرر خلال السنة الضريبية . بل ينطبق وصف النشاط التجارى على العمليات العارضة ، ولو اقتصرت على صفقة واحدة ، بشرط أن يزيد ثمن شراء أو بيع الشئ المنقول محل هذه الصفقة الواحدة على عشرين ألف جنيه ، وأن يزيد إجمالى الربح المحقق منها على أربعة آلاف جنيه . (م٨) من اللائحة التنفيذية .

(٢) أرباح النشاط الصناعى والاستخراجى :

أخضعت المادة (١٥) النشاط الصناعى للضريبة . وهو الذى يتولى تهيئة المادة الأولية أو نصف المصنوعة ، وتحويلها لتصبح صالحة لإشباع الحاجات الإنسانية ، كصناعات الغزل والنسيج ، والنقل وتجهيز المواد الغذائية وغيرها من الصناعات .

وينطبق على النشاط الصناعى نفس القواعد المتعلقة بالنشاط التجارى ، من أنه ينبغى أن يتم بقصد تحقيق الربح ، ولا يشترط ممارسته على سبيل الاحتراف . إذ تجب الضريبة فى الصفقة الصناعية الواحدة التى تزيد على عشرين ألف جنيه ويزيد ربحها على أربعة آلاف جنيه . (م٨ من اللائحة التنفيذية)

ويدخل (النشاط الاستخراجى) ضمن الأنشطة الصناعية ، ومع ذلك فقد فضل المشرع الضريبى ذكره منفرداً صراحة فى (م١٥) من باب التأكيد على خضوع الدخول الناتجة منه للضريبة ، ويشمل النشاط الاستخراجى استغلال المناجم والمحاجر وآبار البترول ، التى منها تستخرج المعادن وخامات الوقود والأحجار الكريمة ومواد البناء وغيرها .

(٣) أرباح النشاط الحرفى :

تجب الضريبة فى أرباح النشاط الحرفى بمقتضى المادة (١٥) ، والحرفيون هم طائفة من الصناع الذين يعملون على استقلال ، ويعتمدون على عملهم اليدوى فى ورش صغيرة أكثر من اعتمادهم على رأس المال ، إذ عادة ما يستعينون فى حرفتهم بالمواد الأولية التى يقدمها لهم عملاؤهم . وكذلك فهم لا يستأجرون عمالاً إلا على نحو عارض ، إذ يعملون بأنفسهم فى ورشهم مستعينين ببعض أفراد أسرهم . لذلك فهم عادة لا يضاربون على منتجاتهم ببيعها بالطرق التجارية العادية . وتضم هذه

الحرف طوائف الخياطين والنجارين والحدادين والمنجدين والسمكرية وصانعى الأحذية وغيرهم .

والحقيقة أن التسوية بينهم وبين غيرهم من الصناع والتجار فى المعاملة الضريبية أمر محل نقد .[1] لأنهم في مركز وسط بيم أرباب الأعمال والعمال ، ويقتضى التخفيف عنهم ضريبياً ، لأنهم يعتمدون على مهارتهم الشخصية أكثر من استعانتهم برؤوس أموالهم أو مضارباتهم . مما يجعل دخولهم عادة ما تكون منخفضة . وهو ما يتطلب من المشرع الضريبى إعفاء جزء من دخولهم من الضريبة يكفى لكى يعيشوا فى مستوى الكفاية وليس الكفاف . وذلك من باب المحافظة على هذه الحرف الهامة من الانقراض بسبب شدة معاملتها الضريبية ، التي تعامل من يصلح الأحذية في محل صغير كمن يصنعها في مصنع كبير . أو تحاسب الخياط كصاحب مصنع الملابس .

(ثانياً) - أرباح أنشطة الوساطة :

تعمل الوساطة على تقريب الوسيط الذى يسمى عادة بالسمسار أو الوكيل بالعمولة ، بين طرفين فى صفقة تجارية هما البائع والمشترى أو المؤجر والمستأجر، مقابل عائد يسمى عادة بالسمسرة أو العمولة .

وقد أخضع القانون للضريبة ، دخول أعمال الوساطة في المادتين(١٧ ، ١٨)، سواء حققها الوسيط من خلال أدائه لمهنته أم اكتسبها بصفة عارضة ولم يكن ممتهناً لأعمال الوساطة وتوضيح حكميهما تباعاً .

---

[1] راجع د. السيد أحمد عبد الخالق ، من ص ٤٨ .

(ثانياً)
تحصيل الضريبة

أخذ القانون بالنسبة لتحصيل ضريبة المرتبات وما فى حكمها بطريقة واحدة هـــى (طريقة الحجز عند المنبع) ولضمان تحصيل الضريبة فقد أوقع التزامين على طرفى التعامل فيها وهما رب العمل والعامل مستحق الإيراد على النحو التالى :

(١) إلتزام صاحب العمل والملتزم بدفع الإيراد : (م٦٣)

أوقـــع القـــانون الالـــتزام الأصلى بحجز وتوريد دين الضريبة على صاحب العمل والملتزم بدفع الإيرادات الخاضعة للضريبة .

- فبالنســـبة للدخـــل الأصلى : الذى يتقاضاه العامل ، كراتبه أو أجره الشهرى الثابـــت المقدار ، فقد ألزم القانون فى المادة (٦٣) الجهات المذكورة بحجز مبلغ الضريبة وتوريده إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالى لشهر الخصم .
- **أمـــا بالنسبة للدخل الإضافى : الذى يحصل عليه العامل فوق راتبه أو أجره الشـــهرى من مبالغ أخرى غير ثابتة المقدار ، كالهبات والأتعاب والمكافآت الدوريـــة والأجـــر العرضى ، فإن المادة (٣٢) من اللائحة التنفيذية أوجبت توريـــد الضـــريبة المستحقه على هذه المبالغ إلى المأمورية المختصة خلال الخمســـة عشـــر يومـــاً الأولـــى من الشهر الذى أجرى فيه الخصم وتسوية الضريبة فى آخر السنة وتورد الفروق إلى المأمورية المختصة .**

(٢) إلـــتزام مســـتحق الإيراد : إذا كـــان صاحب العمل أو الملتزم بدفع الإيراد الخاضـــع للضـــريبة ، غير مقيم فى مصر ، أو لم يكن له فيها مركز أو منشأة ، فقد أوقـــع القـــانون فى المادة (٦٤) الالتزام بتوريد الضريبة على عاتق مستحق الإيراد

والخاضـــع للضـــريبة . وقد ألزمته المادة (٢٣) من اللائحة التنفيذية بأن يقدم خلال شـــهر يـــناير من كل عام إلى مأمورية الضرائب المختصة بياناً على النموذج (٢٦) ضـــريبة موحـــدة ، موضـــحاً له إجمـــالى الإيرادات التى حصل عليها خلال السنة السابقة... متى كان مجموع الإيرادات يتجاوز حد الإعفاء .

حق الاعتراض والطعن :

كفـــل القانون للممول حق الاعتراض على ربط الضريبة وتحصيلها ، خلال شـــهر مـــن تاريخ تسليم الإيراد الخاضع للضريبة ، على أن يتقدم بطلب بذلك يقدمه إلـــى الجهـــة الـــتى قامـــت بخصم الضريبة . وقد ألزم تلك الجهة بأن ترسل الطلب مشفوعاً بردها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تقديمه. وتـــتولى المأمورية فحص الطلب فإذا تبين لها جدية الاعتراضات التى أبداها الممول قامـــت بإخطـــار الجهـــة المشار إليها لتعديل ربط الضريبة . أما إذا لم تقتنع بصحة الاعتراضات فيتعين عليها إحالة الطلب إلى لجنة الطعن طبقاً لأحكام المادة (١٥٧) من هذا القانون ، مع إخطار صاحب الشأن بذلك بخطاب موصى عليه بعلم الوصول خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإحالة . (م٦٥)

* * *

بذلـــك تكـــون أحكام ضريبة المرتبات وما فى حكمها قد اكتملت ، وبتمامها يكـــون قـــد اكتمل الحديث عن الضرائب شبه الموحدة والتى تشتمل على نوعين من الضـــرائب النوعـــية الـــتى تتمـــيز كل واحدة منها بوعائها الخاص وبأحكام ربطها وتحصـــيلها الخاصة ، وهما الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة ، والضريبة على المرتـــبات ومـــا فى حكمها . ومع ذلك فإنه يجمع بينهما وبين باقى أوعية الضريبة الموحـــدة أحكـــام عامـــة سنتعرف عليها بعد استعراض أحكام الضريبة الموحدة فى الفصل التالى .

وقـد خرج المشرع الضريبى بهذا النص على سياسته الضريبية التى اتبعها مـع الأربـاح الـتجارية والصـناعية ، إذ أوجب الضريبة هنا على إجمالى الدخل المسـتحق مـن أعمال الوساطة العارضة وليس على صافيه ، حيث لم يسمح بخصم أيـة مبالغ لمواجهة التكاليف أو الأعباء العائلية وليخرجها هنا من إطارها الشخصى ويدخلها فى دائرة الضرائب العينية .

كما خرج على طرق تحصيل الضريبة التى اتبعها مع باقى الدخول التجارية أو الصـناعية ، واتبع طريقة الحجز عند المنبع فى دخول الوساطة العارضة ، حيث ألزم دافعها – فى الفقرة الثانية من المادة (١٨) بحجز مقدار الضريبة المستحقة منها وتوريدهـا إلى إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشـهر الـتالى لدفعهـا . وهو يدل من ناحية أخرى على أنه خرج على مبدأ سنوية الضريبة هنا حيث تطلب سدادها بصفة فورية على الوجه المذكور .

ولكـن يلاحظ أن خروجه على سياسته الضريبية فى تلك الصور المذكورة ، لا يؤخذ عليه بل يحسب له ، لأنه اتبع معها سياسة تتناسب مع صفتها العارضة . .

(ثالثاً) – أرباح الأنشطة العقارية :

علـى الرغم من أن المشرع الضريبى قد أفرد الباب الخامس من هذا القانون لبـيان الضريبة على إيرادات الثروة العقارية بأراضيها الزراعية وعقاراتها المبنية . إلا أنـه قد تناول فيها عملية استغلالها وتأجيرها فقط . لذلك فإنه هنا أخضع للضريبة أربـاح الأنشطة التجارية التى ترد على العقارات ، من تصرف فيها أو فى المنشآت المقامـة علـيها ، أو تأجـير لما تحتويه من محلات تجارية ووحدات مفروشة . أو استصـلاح واسـتزراع للأراضـى أو إقامة مشروعات عليها كمشروعات استغلال حظائـر تربـية الدواجـن والدواب والمواشى ، ومشروعات مزارع الثروة السمكية

وســنحاول التعرف هنا على أحكام الضريبة التى فرضها على تلك الأنشطة العقارية وهى :

(أ) أرباح بيع الأصول الرأسمالية أو التعويض عنها :

الأصــول الرأســمالية للمهن والمنشآت الخاضعة إيراداتها لضريبة الأرباح الــتجارية والصناعية على اختلاف أنواعا ، أوجب القانون الضريبة فى أرباح بيعها أو التعويض عنها فى المادة (٢٠) بقوله : " تسرى الضريبة على الأرباح الناتجة من بــيع أى أصــل مــن الأصول الرأسمالية للمهن والمنشآت المنصوص عليها فى هذا الباب ، وكذا الأرباح المحققة من التعويضات نتيجة الهلاك والاستيلاء على أى أصل من هذه الأصول سواء أثناء حياة المنشأة أو عند انقضائها " .

ويدل هذا النص على خضوع نوعين من الأرباح الرأسمالية للضريبة هما :

١- أرباح بيع الأصول الرأسمالية :

يقــوم أى مشــروع علــى أصول رأسمالية ثابتة وأخرى متداولة . أما الأصول المــتداولة فهــى التى تستخدم فى النشاط التجارى أو الصناعى للمشروع كالسلع والمواد الأولــية والنقدية والحسابات الجارية فى البنوك ، فلا تخضع لحكم المادة (٢٠) لأنها من قبيل ربح الاستغلال العادى الذى تحكمه ضريبياً المادة (١٥) من القانون .

أما الأصول الرأسمالية الثابتة فهى التى تخضع أرباح بيعها للضريبة بموجب نــص المادة (٢٠) . وتضم كلاً من الأصول المادية كالأراضى والمبانى المقام عليها المشــروع وآلاتــه وأجهزته ومعداته ، والأصول المعنوية مثل شهرة المحل واسمه الــتجارى وعلامــته التجارية وبرأءة اختراعاته وحقوق امتيازه وغيرها . فإذا بيعت هــذه الأمــوال الرأسمالية الثابتة بنوعيها المادى والمعنوى أثناء حياة الشركة أو عند انقضائها وتحقق ربح من ذلك ، خضع هذا الربح للضريبة .

٢- أرباح التعويض عن هلاك أو الاستيلاء على الأصول الرأسمالية :

قد يهلك أى أصل من تلك الأصول الرأسمالية الثابتة أثناء حياة المنشأة أو عند انقضائها ، كما قد يستولى عليه الغير . وفى هذه الحالة تحصل المنشأة على تعويض سواء من شركة التأمين أو بموجب حكم قضائى أو بالاتفاق مع الحكومة إذا كانت قد نزعت ملكيته للمنفعة العامة . فإذا زادت قيمة هذا التعويض عن قيمة الأصل الرأسمالى الثابت ، مثلت الزيادة ربحاً يخضع للضريبة .

كيفية حساب الربح :

يقدر الربح فى هاتين الحالتين بفائض البيع أو التعويض الزائد عن القيمة الأصلية للأصل الرأسمالى . وتحسب قيمته الأصلية بقيمته الدفترية مطروحاً منها نسب استهلاكاته السنوية . فإن بلغت قيمته الأصلية ١٠٠,٠٠٠ جنيهاً ومر عليه عام وكانت نسبة استهلاكه السنوية هى ١٠% فإنه يخصم من قيمته الأصلية مبلغ ١٠,٠٠٠ لتصبح قيمته الدفترية ٩٠,٠٠٠ ج . فإن بيع بعد ذلك أو دفع عنه تعويض بمبلغ ١٢٠,٠٠٠ج ، فإن المنشأة تكون حققت ربحاً يخضع للضريبة مقداره = ١٢٠,٠٠٠ - ٩٠,٠٠٠ = ٣٠,٠٠٠ ج

استثناءات :

من باب تشجيع المشرع الضريبى على عدم تصفية المشروعات الإنتاجية القائمة ، وعلى إعادة استثمار رؤوس أموالها فى مشروعات جديدة ، فقد استثنى من الخضوع لهذه الضريبة الحالات التى تحقق هذا الفرض وهى التى يستخدم فيها مبلغ البيع أو التعويض فى الآتى :

١- شراء أصول رأسمالية إنتاجية :

تقضـــى الفقـــرة الثانية من المادة (٢٠) من القانون بأنه " إذا تم استخدام ثمن بيع هذه الأصول أو التعويضات المدفوعة عن هلاكها أو الاستيلاء عليها بالكامل فى شـــراء أصـــول رأســـمالية إنتاجـــية خلال السنة التى تم فيها البيع أو الحصول على الـــتعويض أو خـــلال الســـنتين التاليتين لانتهاء هذه السنة ، تستنزل هذه الأرباح من أربـــاح المهـــنة أو المنشأة عن السنة أو السنوات المالية التالية للبيع أو الاستبدال كل ذلـــك يشـــترط إمســـاك دفاتر منتظمة على النحو المحدد فى المادة (١٠٠) من هذا القانون دون الإخلال بأية مزايا أخرى منصوص عليها فيه " .

ويـــدل هذا النص على أنه يشترط لاستفادة المشروع منه ، أن يعيد استخدام مبلغ البـــيع أو التعويض بالكامل – وليس جزء منه – فى شراء أصول رأسمالية ثابتة وجديدة، وأن يـــتم ذلـــك خلال ثلاث سنوات بما فيها سنة البيع أو الحصول على التعويض ، وأن يمسك المشروع دفاتر منتظمة تتميز بالأمانة والدلالة على إظهار الحقيقة .

٢- الدخول فى شركة مساهمة قائمة أو جديدة :

أخرجـــت الفقـــرتان الثالثة والرابعة من المادة (٢٠) من الخضوع للضريبة الحالات التى يتم فيها إعادة تقييم أصول المنشأة الفردية أو شركة الأشخاص للدخول فى شركة مساهمة سواء عن طريق :

- تقديمها كحصة عينية نظير الإسهام فى رأسمال شركة مساهمة .
- أو اندماجها فى شركة مساهمة قائمة .
- أو تحويلها إلى شركة مساهمة جديدة .

ويشترط فى الحالتين الأولى والثانية عدم تصرف مقدم الحصة العينية أو صاحب المنشأة أو الشركاء فى الأسهم المقابلة لأنصبتهم مدة خمس سنوات . وذلك لضمان جدية

دخولهم فى شركة مساهمة وليس للتهرب من دفع الضريبة . إذ ذلك يتمشى مع تشجيع الدولة لإنشاء شركات الأموال المساهمة لأهميتها فى التنمية الاقتصادية .

(ب) الضريبة على الأرباح ورؤوس الأموال العقارية :

إتسع حديثاً نطاق الاتجار فى العقارات سواء المبنية أو الأراضى المعدة للبناء ، لذلك كان من الواجب أن يوسع المشرع الضريبى من نطاق القانون ليشمل هذا النشاط العقارى المتزايد ، كما فعل قانون التجارة الجديد ، الذى كان يقتصر من قبل على المعاملات التجارية على المنقولات . وإعمالاً لذلك حاصر قانون الضريبة الموحدة النشاط العقارى فأوجب الضريبة على نوعين من العقارات فقط هى : العقارات المبنية وأراضى البناء الداخلة فى كردون المدينة . وبالتالى يخرج من نطاقه هنا الأراضى الزراعية لدخولها فى نطاق الضريبة على الثروة العقارية .

ولكنه وسع من نطاق الضريبة على النشاط التجارى المتعلق بهذين النوعين من العقارات والأراضى ، فجعلها تجب على أرباح الاتجار فيهما ، وكذا على قيمة التصرف فيهما على النحو التالى :

١- الضريبة على الأرباح العقارية :

أوجب القانون فى المادة (٢١) الضريبة على نوعين من الأرباح العقارية هما :

الأول - أرباح حرفة بيع العقارات المبنية :

من يحترفون مهنة بيع العقارات المبنية سواء عن طريق تشييد العقارات أو شرائها بقصد بيعها ، محققين أرباحاً من هذا النشاط ، أخضع القانون أرباحهم هذه

للضـــريبة فى المادة (٢١) التى تنص على أن " تسرى الضريبة على الأرباح التى يحققها من يزاولون تشييد أو شراء العقارات لحسابهم على وجه الاعتياد بقصد بيعها " .

ويـــدل هذا النص على أن القانون يشترط توافر (ركن الاحتراف) ، أى أن يمارس الشخص هذا النشاط على وجه الاعتياد ، من خلال مهنة ، ولا يعنى ذلك أن يقـــوم بشـــكل مـــتكرر إذ تجب الضريبة فى دخله ولو قام به مرة واحدة خلال السنة الضريبية ، كما تجب فيه لو حققه من بيع عقارات استغرق بناؤها عدة سنوات .

كما يلزم أن يتوافر لدى الممول هنا (نية المضاربة) فى العقارات . أى أن يمـــارس نشـــاطه بقصـــد تحقيق الربح ، ويتحقق ذلك إذا قام بتشييد العقار أو شرائه بقصـــد بـــيعه . إذ أن الفرق بين قيمة تشييد العقار (أو ثمن شرائه) وبين ثمن بيعه يمـــثل الفـــائض أو الربح الذى تجب فيه الضريبة . وبالتالى لا يتوافر ذلك فى العقار الذى يؤول إلى الممول عن طريق الميراث أو الهبة أو المقايضة ثم يقوم ببيعه ، لأنه لم يحقق ربحاً من ذلك لأن البيع لم يسبقه نفقة تشييد أو ثمن شراء .

الثانى – أرباح تقسيم أراضى البناء والتصرف فيها :

إلى جانب ما تقدم فلقد برزت ظاهرة قيام بعض الأفراد بتقسيم أراضى البناء داخـــل كـــردون المدن والتصرف فيها بالبيع وخلافه محققين أرباحاً من هذا النشاط دون أن يحترفوا هذه المهنة . وقد أوجب القانون الضريبة فى دخولهم تلك فى الفقرة الأولـــى مـــن المـــادة (٢١) . فقال : " تسرى الضريبة ... على الأرباح الناتجة من عملية تقسيم أراضى البناء والتصرف فيها " .

وواضح أن القانون لم يتطلب هنا توافر شرط الاحتراف ، ولا أن يسبق البيع عملـــية شـــراء ، أو أن تتوافر نية المضاربة واكتساب الربح لدى الممول . وذلك أن دخـــول الأرض فـــى كـــردون البناء فى المدينة من شأنه أن يزيد قيمتها بالقدر الذى

ينــبغى إخضـــاعه للضـــريبة إذا تصرف فيها الممول بأى نوع من أنواع التصرفات سواء بالبيع أو المعاوضة أو تقديمها كحصة عينية فى مشروع مثلاً .

وقـــد كلفـــت المادة (٢١) كلاً من وزير المالية بالاتفاق مع وزير الإسكان ، بتحديد القواعد والأسس المحاسبية لتحديد صافى الأرباح فى هاتين الحالتين . بيد أنه مازالـــت القواعد التى حددها وزير المالية فى قراره رقم ١٦٧ لسنة ١٩٨١ معمولاً بهـــا حتى الآن فى بيان كيفية تحديد صافى هذه الأرباح ، التى قررت الفقرة الأخيرة مـــن المـــادة (٢١) أن تخصم من الضريبة المستحقة على الممول هنا ، ما يكون قد سدده من ضريبة طبقاً لحكم المادة (٢٢) من القانون ، وهى الضريبة التالية .

٢- الضريبة على التصرف فى رؤوس الأموال العقارية :

لـــم يكـــتف المشرع الضريبى بأن أوجب الضريبة على الربح الناتج من بيع العقـــارات المبنـــية أو مـــن تقســـيم والتصرف فى أراضى البناء ، ولكنه تعدى ذلك لإيجاب الضريبة على قيمة التصرف فى هذه العقارات أو الأراضى نفسها . فقال فى المادة (٢٢) :

" إســـتثناء مـــن حكم المادة (٩٠) من هذا القانون تفرض ضريبة بسعر ٥% وبغـــير أى تخفـــيض على إجمالى قيمة التصرف فى العقارات المبنية أو الأراضى داخـــل كـــردون المدينة ، سواء انصب التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها ، وسواء أكان هذا التصرف شاملاً العقار كله أو جزء منه أو وحدة سكنية منه أو غـــير ذلك ، وسواء كانت إقامة المنشآت على أرض مملوكة للممول أو للغير " .

وقـــد أضـــافت المـــادة (٢٢) فى فقرتها الربعة أنواعاً من التصرفات الخاضعة لهذه الضـــريبة بقولهـــا : " وفـــى تطبـــيق حكم هذه المادة يعتبر تصرفاً خاضعاً للضريبة

التصـــرف بالهبة لغير الأصول أو الفروع أو تقرير حق انتفاع على العقار أو تأجيره لمدة تزيد على خمسين عاماً " .

ويـــدل هـــذا النص على أننا أمام ضريبة مختلفة عن الضريبة على إيرادات النشـــاط الـــتجارى والصناعى . ذلك أن وعاءها ليس الدخل أو الربح الناتج من هذا النشـــاط ، ولكن وعاءها هو رأس المال العقارى ذاته ، سواء كان عقارات مبنية أو أراضـــى بـــناء ، وسواء انصب التصرف على العقار كله أو على جزء منه أو على وحـــدة ســـكنية مـــنه حتى ولو كانت أرض العقار المبنى مملوكة لغير الممول وقام بالبناء عليها ، المهم أن يقع العقار داخل كردون المدينة .

ويتســـع معـــنى التصرف هنا ليشمل كل أنواعه الناقلة لملكية العقار ، كالبيع والمعاوضة والمقايضة والوصية وتقديمه كحصة فى شركة . ومنعاً من التحايل على القـــانون بقصـــد الـــتهرب من دفع الضريبة ، فقد اعتبر المشرع الضريبى نوعاً من التصـــرف الخاضـــع للضريبة ، الهبة لغير الأصول أو الفروع ، وتقرير حق انتفاع على العقار أو تأجيره لمدة تزيد على خمسين عاماً . (م٤/٢٢) .

كذلـــك فإنها تعد ضريبة عينية لأنها لا تراعى الظروف الشخصية للممول ، إذ تجـــب فـــى إجمـــالى قـــيمة التصرف فى العقار أو الأرض ، دون خصم لمقابل التكالـــيف أو الأعباء العائلية . كما تعتبر ضريبة نسبية لأنها فرضت بسعر نسبى هو ٥% استثناء من الأسعار التصاعدية التى فرضها القانون على كافة الأرباح التجارية والصناعية بموجب المادة (٩٠) منه .

وقد ألقى القانون بعبء سدادها على المتصرف ، وقضى ببطلان كل شرط أو اتفـــاق بنقل عبئها إلى المتصرف إليه . (م٣/٢٢) وألزم مأموريات ومكاتب الشهر

العقــارى بتحصيلها مع رسوم الشهر والتوثيق المقررة بالقانون رقم ٧٠ لسنة ١٩٦٤ من المتصرف إليه لحساب الممول المتصرف .

استــثناءات : اخـرج القانون من الخضوع لهذه الضريبة عدة حالات فى المادة (٢٢) وهى :

١- تصرف الوارث فى حصته العقارية :

وقـد اشــترط القــانون أن يتصرف الوارث فيها بحالتها التى آلت إليه من مورثه . وبالتالى فإن تناولها بتحسينها إن كانت عقاراً مبنياً أو بالبناء عليها إن كانت أرضاً فلا يستفيد من هذا الاستثناء .

٢- تقديم العقار كحصة عينية للمساهمة فى رأسمال شركة مساهمة :

فمــن باب تشجيع الاستثمار فى نشاط الشركات المساهمة المالية ، يعفى هذا التصرف من الضريبة ، بشرط عدم تصرفه فى أسهم هذه الحصة لمدة خمس سنوات منعاً من التهرب من الضريبة .

٣- البيوع الجبرية للعقار ونزع ملكيته للمنفعة العامة أو للتحسين :

فمثل هذه التصرفات سواء تمت عن طريق الإدارة أو الحكومة أو القضـاء ، فإنهــا تصرفات جبرية لا إرادة للممول فيها ، وبالتالى فإنها لا تخضع للضريبة وإن عــوض الممول عنها وهى من الإضافات الجديدة لهذا القانون التى حسمت الخلاف الذى كان مثاراً حولها فى ظل القانون القديم .

٤- التبرع أو الهبة للحكومة أو بين الأصول والفروع :

فالتــبرع بالعقــار سواء تم للحكومة أو لإحدى وحداتها الإدارية المحلية أو هيــئاتها العامة أو لمشروعاتها ذات النفع العام . لا يخضع للضريبة لأنه تصرف بلا

عوض تم للصالح العام الذى فرضت الضريبة للصرف عليه . كذلك الهبة بين الأصول والفروع لاطمئنان المشرع الضريبى أنها تمت بغير مقابل تستحق الضريبة عليه ومن باب تقوية العلاقات الأسرية .

(جـ) الضريبة على أرباح التأجير العقارى :

لم يوحد المشرع الضريبى المعاملة الضريبية للنشاط المتعلق بتأجير العقارات . فتأجير الأراضى الزراعية ، والعقارات المبنية للسكن أخضعها للضريبة على إيرادات الثروة العقارية المنظمة أحكامها فى الباب الخامس من قانون الضريبة الموحدة وكذلك تأجير المالك لعقاره دون أثاث أو أدوات إذ تحكمه فضلاً عن ذلك نصوص القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ، فإن أجره غير مالكة -كالتأجير من الباطن- وجبت فيه ضريبة أرباح المهن غير التجارية إذا توافرت شروطها .

أما تأجير العقار المبني أو إحدى وحداته مجهزاً بمعدات لاستخدامه محلاً تجارياً، أو مجهزاً بأثاث أى مفروشات لاستعماله فى السكن أو فى مزاولة نشاط تجارى أو صناعى أو غيرها ، فقد أخضعه المشرع الضريبى لضريبة الأرباح التجارية والصناعية فى قانون الضريبة الموحدة ، وأوجب عليه نص المادتين (١٩ ، ٢٣) فى هاتين الحالتين على النحو التالى :

١- أرباح تأجير المحلات التجارية والصناعية والآلات :

أوجب القانون الضريبة فى تلك الأرباح فى المادة (١٩) بقوله : " تسرى الضريبة على الأرباح الناتجة من تأجير محل تجارى أو صناعى سواء شمل الإيجار كل أو بعض عناصره المادية أو المعنوية كما تسرى الضريبة على الأرباح من تأجير الآلات الميكانيكية والكهربائية والإلكترونية " .

والمادة بهذه الصياغة توجب الضريبة فى نوعين من الدخل :

– **أحدهمـــا : دخــل عقارى** : وهو الناتج من تأجير محل تجارى أو صناعى ســواء شمل الإيجار كل العناصر المادية والمعنوية للمحل أو بعضها . وتحتوى عناصره الماديـــة علـــى الآلات والمعــدات والأثاث والأجهزة اللازمة لتشغيله والتى تسمى عادة بـــالجدك . بينما تضم عناصره المعنوية اسم الشهرة والعلاقة التجارية والاسم التجارى .. وتجب الضريبة فى هذا الدخل سواء كان المؤجر هو المالك أم المستأجر .

– **والآخــر : دخــل منقول** : ويتمثل فى الأرباح الناتجة من تأجير الآلات الميكانيكـــية والكهربائية والإلكترونية . وهى أدوات الإنتاج التى يمكن إدخالها ضمن العقارات بالتخصيص لأنها مخصصة أصلاً لخدمة العقار ، كآلات المصنع وسياراته وآلات الحـــرث والحصاد وماكينات الرى التى تستخدم فى الزراعة . فتجب الضريبة فى دخولها جميعاً سواء كانت ثابتة فى مكانها أم يستلزم الانتفاع بها نقلها ، ويستثنى مـــنها الجرارات الزراعية حتى قوة ٨٦ حصان وماكينات فلا ضريبة فى دخولها إن أجرت تشجيعاً للنشاط الزراعى .

٢– أرباح تأجير وحدات مفروشة :

تلاحظ بروز ظاهرة تأجير الوحدات مفروشة لاستخدامها فى أغراض السكن أو لممارسة أنشطة تجارية أو صناعية أو غيرها . وهو عمل ينطوى على عنصر المضاربة لمـــا يقـــوم بــــه المؤجر من تأثيث الوحدة المؤجرة وتأجيرها بمبالغ مرتفعة تفوق عملية تأجـــيرها غير مفروشة . لذلك أخضعه القانون لضريبة الأرباح التجارية والصناعية فى المادة (٢٣) منه . وقد فرق فى المعاملة الضريبية بين ثلاثة أنواع منها هى :

الأول – الوحدات المفروشة داخل كردون المدينة :

أوجـــب القانون الضريبة على الأرباح الناتجة من تأجير الوحدات المفروشة فـــى عقـــارات تقع داخل كردون المدينة بمقتضى نص المادة (٢٣) فقال : " تسرى

الضـــريبة علـــى الأرباح الناتجة من تأجير أية وحدات سكنية مفروشة أو جزء منها ســـواء كانت معدة للسكن أو لمزاولة نشاط تجارى أو صناعى أو أى نشاط أو مهنة غـــير تجاريـــة علـــى أساس قيمة الإيجار الفعلى مفروشاً مخصوماً منه خمسون فى المائة مقابل جميع التكاليف المنصوص عليها فى المادة (٢٧) من هذا القانون " .

وتشـــير هـــذه الفقـــرة إلى وجوب الضريبة على الأرباح الناتجة من تأجير الوحـــدات السكنية مفروشة ، سواء وقع الإيجار على الوحدات بأكملها أم على جزء مـــنها . وســـواء تم الإيجار بغرض استعمالها للسكن أم فى ممارسة نشاط تجارى أو صناعى أو أى نشاط أو مهنة غير تجارية .

وتجـــب هـــذه الضـــريبة على صافى الدخل ، والذى يتحدد على أساس قيمة الإيجـــار الفعلـــى بعقـــد الإيجار بعد التثبت من صحته ، مخصوماً منه ٥٠% مقابل التكالـــيف الـــتى يـــتحملها الممول . وهى محددة بشكل حكمى وجزافى وليس فعلى تيسيراً على مصلحة الضرائب والممولين . ثم يخصم منه مقابل الأعباء العائلية .

ومـــنعاً مـــن تحايل الممولين للتهرب من الضريبة بوضع قيمة غير فعلية بعقود إيجـــار الوحدات المفروشة ، فقد وضع القانون حداً أدنى للقيمة الإيجارية التى تتخذ أساساً لربط الضريبية ، ينبغى ألا يقل إيجار الوحدة عنه . فقال فى الفقرة الثانية من المادة(٢٣):

" وفـــى جمـــيع الأحـــوال لا يجوز أن تقل قيمة الإيجار المتخذ أساساً لربط الضريبة بالتطبيق لحكم الفقرة السابقة عما يأتى :

١- عشـــرة أمـــثال القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة على العقارات المبنية بالنسبة إلى الأماكن المنشأة قبل أول يناير سنة ١٩٤٤ .

٢- سبعة أمثال القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة على العقارات المبنية بالنسبة إلى الأماكن المنشأة منذ أول يناير سنة ١٩٩٤ وقبل نوفمبر سنة ١٩٦١ .

٣- خمسة أمثال القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة على العقارات المبنية بالنسبة إلى الأماكن المنشأة منذ ٥ نوفمبر سنة ١٩٦١ وقبل ٦ أكتوبر سنة ١٩٧٣ .

٤- ثلاثة أمثال القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة على العقارات المبنية بالنسبة إلى الأماكن المنشأة منذ ٦ من أكتوبر سنة ١٩٧٣ " .

وعلى ذلك إذا تضمن عقد إيجار الوحدة المفروضة قيمة إيجارية أقل من تلك المنصوص عليها فى هذه الفقرة ، أخذ بالقيمة التى نص عليها القانون . ثم يخصم منها ٥٠% مقابل التكاليف ، ثم يخصم مقابل الأعباء العائلية .

الثانى – الوحدات المفروشة خارج كردون المدينة :

أما الوحدات السكنية فى عقارات تقع خارج المدينة فعلى الرغم من أن القانون أعفاها من الضريبة إذا أجرت غير مفروشة إلا أنه أخضعها للضريبة إذا كانت مفروشة ، وقد نص على ذلك فى الفقرة الثالثة من المادة (٢٣) بقوله :

" يحدد صافى الربح على أساس الأرباح الفعلية إيراداً ومصروفاً بالنسبة للوحدات السكنية المفروشة المؤجرة فى عقارات تقع خارج كردون المدينة " .

ويلاحظ أنه نظراً لقلة عدد الوحدات المؤجرة مفروشة خارج كردون المدينة فإن المشرع الضريبى تساهل فى كيفية تقدير أرباحها فلم يحدها بتلك الحدود التى وضعها للوحدات المؤجرة مفروشة خارج المدن ، وإنما اعتد فى تحديد صافى أرباحها بالقيمة الفعلية للإيجار مخصوماً منها التكاليف الفعلية للمصروفات بمختلف

أنواعها ، مثل مصروفات إستهلاكات الأثاث والمفروشات والإنارة والمياه وغيرها .
على أن يخصم منها كذلك حد الإعفاء للأعباء العائلية .

الثالث – الوحدات المؤجرة مفروشة لسكنى الطلاب ومراكز التدريب المهنى :

من باب تشجيع الإسكان الطلابى والتدريبى المهنى ، قضى المشرع الضريبى فى المادة (٤/٢٣) بتخفيض صافى الربح إلى النصف بالنسبة للوحدات السكنية المفروشة المؤجرة للجامعات والمعاهد ودور العلم لسكنى الطلاب ، ومراكز التدريب المهنى . وعلى ذلك إذا وقعت العقارات المؤجرة هنا داخل كردون المدينة فإنها يخصم من إيجارها ٥٠% مقابل التكاليف ، ثم يخصم من الباقى ٥٠% تطبيقاً لذلك ، لتجب الضريبة فى ربع القيمة الإيجارية قبل الخصم . أما إذا وقع العقار المؤجر خارج كردون المدينة فيخصم ٥٠% من إيراده بعد خصم التكاليف الفعلية .

ضمانات تطبيقها :

ولضمان حسن تطبيق الضريبة على أرباح التأجير العقارى ، وعدم تهرب المكلفين من أدائها ، فقد أحاطها القانون بضمانتين هامتين هما :

١ – اعتبار الأسرة الواحدة فى حكم الممول الواحد : فمنعاً من تهرب بعض **الممولين من الضريبة بإدخال أزواجهم وأولادهم كشركاء صوريين فى ملكية العقار أو الوحدة المؤجرة مفروشة . فقد اعتبر القانون كل أفراد الأسرة الواحدة فى حكم** الممول الواحد ، إلا إذا ثبت عكس ذلك . فقال فى المادة (٥/٢٣) :

" وفى تطبيق أحكام هذه المادة يعتبر الممول وزوجته وأولاده القصر فى حكم الممول الواحد ، وتعتبر الأرباح خاصة بالأصل أو الزوج حسب الأحوال وتدخل فى إقراره ، ما لم يثبت أن الحق فى تأجير الوحدة قد آل إلى الزوج أو الزوجة أو الأولاد القصر عن غير طريق الزوجة أو الزوج أو الولد بحسب الأحوال " .

٢- إلزام طرفي الإيجار بالإخطار عنه : ألزم القانون فى المادة (٦/٢٣، ٧) طرفى الإيجـار وهما المؤجر (سواء كان مالكاً أو مستأجراً) ، ومالك العقار (أو المسئول عن إدارته) بأن يبلغ كل منهما مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يومـاً التالية لعقد الإيجار ببيان عن الوحدات المؤجرة مفروشة ، وعدد ما يكون بها من حجرات ، وقيمة الإيجار مفروشاً والقيمة الإيجارية لكل منها المتخذة أساساً لربط الضـريبة علـى العقارات المبنية . ولكنه ألزم المؤجر فقط عند انتهاء عقد الإيجار بإخطار مأمورية الضرائب المختصة بذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ انتهائه.

(د) الضريبة على أرباح النشاط الزراعى :

النشاط الزراعى يخضع دخله أصلاً للضريبة على إيرادات الثروة العقارية . بـيد أن المشـرع الضريبى لاحظ خوض كثير من المستثمرين مجالات زراعية من خـلال مشروعات منتظمة بقصد المضاربة وتحقيق الربح ، الأمر الذي جعله يوجب ضـريبة الأربـاح التجارية والصناعية فيها ، وهو مسلك منتقد لأنها مجالات تمس الأمـن الغذائـى لمصـر وكانـت تقتضـى منه إعفاءها من الضريبة . وقد أخضع للضريبة نوعين من هذا النشاط في المادة (٢٤) وهما :

١- أرباح منشآت استصلاح واستزراع الأراضى :

وتسـرى الضـريبة على أرباح هذه المنشآت أياً كان الشكل القانونى للمنشأة التى تخوض هذا المجال .

٢- أرباح الإنتاج الحيوانى :

حاصـر القانون ثلاثة أنواع من الإنتاج الحيوانى فأخضع أرباحها للضريبة ، طالما اتخذت شكل مشروعات منظمة وهى :

الأولى – أرباح مشروعات حظائر تربية الدواجن أو تفريخها آلياً :

وهـذه يشـترط أن تمارس نشاطها آلياً ومن خلال مشروع . وبالتالى يخرج من الخضوع للضريبة تربية وتفريخ الدواجن يدوياً أو فى المنازل .

الثانية – أرباح مشروعات إستغلال حظائر تربية الدواب والمواشى وتسمينها:

وقـد تطلـب القـانون لخضوع أرباح هذا النشاط للضريبة أن يتم من خلال مشـروع تجارى ، وأن يزيد عدد رؤوس الدواب والمواشى به عن عشرين رأساً . لذلـك أعفى من الخضوع للضريبة ما يستخدمه المزارع من هذه الدواب والمواشى لمنفعـته الخاصـة ، أو مـا يربيه أو يسمنه منها لنفعه الخاص طالما أنه لم يتجاوز عشرين رأساً .

الثالثة – أرباح مشروعات مزارع الثروة السمكية :

وقـد استحدث المشرع إخضاع أرباحها للضريبة فى المادة (٢٤) الفقرة ثانياً . وقـد تطلـب فـى الفقـرة الأخيرة من المادة (٢٤) أن يتم تحديد القواعد والأسس المحاسـبية لتحديد صافى أرباح المنشآت والمشروعات العاملة فى كل هذه الأنشطة الزراعـية والحيوانـية ، بقـرار يصدر من وزير المالية بالإتفاق مع وزير الزراعة واستصلاح الأراضى .

(رابعاً) – أرباح مهنة الاتجار فى رؤوس الأموال المنقولة :

إذا مارسـت المنشـأة فـردية أو شركة أشخاص مهنة الإتجار فى رؤوس الأمـوال المـنقولة ، واتصـل هـذا النشاط بمباشرتها مهنتها ، فقد أخضع القانون إيـراداتها الناتجة من هذا النشاط للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بموجب نص المادة (٢/٢٥)

وبعنى تطلب القانون إتصال رؤوس الأموال المنقولة بمباشرة المهنة ، أى أن يدخل الاتجار فيها ضمن النشاط العادى للمنشأة ، أو أن تمارسه بشكل رئيسى بقصد تحقيق الربح . دون أن تدخل رؤوس الأموال هذه فى ممتلكات تلك المنشأة . ومثالها المنشآت التى تعمل فى مجال الوساطة المالية فى بيع وشراء الأوراق المالية من أسهم وسندات وغيرها ، أو التى تعمل فى منح القروض والائتمان .

أما المنشآت الفردية أو شركات الأشخاص التى لا تمارس مهنة الاتجار فى رؤوس الأموال المنقولة ، ولكنها حققت إيراداً من تداولها لرؤوس الأموال المنقولة التى تدخل فى ممتلكاتها . فإن هذه الإيرادات تخضع لضريبة أخرى هى ضريبة إيرادات رؤوس الأموال المنقولة السابق الإشارة إليها (م٢٥/١) . ويسرى هذا الحكم على المنشآت التجارية والصناعية إذا قامت بتوظيف جزء من أموالها فى شراء أسهم وسندات أو غيرها من القيم المنقولة و بيعها ، طالما أن ذلك تم بشكل عرضى أو لم يدخل ضمن النشاط الرئيسى للمنشأة .[١]

(ثانياً)
الإيرادات المعفاه من الضريبة

أعفى القانون من الخضوع للضريبة أرباح مشروعات تعمل فى مجالات إنتاجية هامة ، من باب تشجيع الأفراد على الاستثمار فيها ، حتى يتم تحقيق الأهداف التى ترمى إليها السياسة الاقتصادية والاجتماعية للدولة . وتتركز تلك الإعفاءات فى المادة (٣٦) من القانون وهى :

---

[١] د. السيد أحمد عبد الخالق م س ص ١٤٤ نقلاً عن د. مصطفى رشدى و د. زكريا البيومى

(١) أرباح مشروعات تربية النحل :

إنــتاج عســل النحل من الأنشطة الاقتصادية الهامة ، لذلك أعفى القانون فى البــند الأول من المادة (٣٦) أرباح مشروعات تربية النحل من الضريبة إعفاءً مطلقاً غير مقيد بمدة معينة وأياً كان الشكل القانونى لهذه المشروعات .

ويلاحــظ أن النص تناول نشاط تربية النحل . وهذا النشاط ينتج أرباحه من خــلال عمليتين هما : إنتاج وبيع العسل ، وكذا تربية وبيع النحل المنتج لهذا العسل . وبالــتالى يعفى الربح الناتج من هذا النشاط طالما أنه اقتصر على هاتين العمليتين ، فــإن تجاوزهما فلا يعفى ، كأن يضاف إلى إنتاج العسل مثلاً عمليات تكميلية تضيف إلــيه عناصــر أو مــواد أخرى تخرجه عن طبيعته كعسل لتجعله دواء مثلاً . فهنا تخضع للضريبة الأرباح الناتجة عن تلك العمليات التكمليلية .

٢- أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضى :

أعفــى القــانون فى البند الثانى من المادة (٣٦) أرباح منشآت استصلاح أو اســتزراع الأراضــى من الضريبة لمدة عشر سنوات إعتباراً من أول سنة ضريبية تالــية لــتاريخ اعتــبار الأرض منــتجة ، ويتحدد هذا التاريخ بمقتضى القواعد التى يحددها وزير المالية بالاتفاق مع وزير الزراعة .

ويلاحــظ أن النص السابق كان يتطلب لإعفاء المنشأة أن تقوم بالنشاطين معاً استصــلاح واستزراع الأراضى . ولكن القانون الجديد فرق بينهما وهى تفرقة كانت تقتضــى إعــادة صــياغة هذه المادة لتتمشى معها . وذلك أن النشاط المعفى هنا هو اســتخدام هذه الأراضى فى الإنتاج الزراعى ، فذلك معفى أرباحه لمدة عشر سنوات مــن تاريخ اعتبار الأرض منتجة . وهذا النشاط لا تمارسه المنشآت التى تتخصص فــى عملــيات استصــلاح الأراضــى وبــيعها ، فهذه المنشآت لا صلة لها بالإنتاج

الزراعي حتى تعفى منه . وبالتالى كان ينبغى أن يصرح النص بإعفاء الأرباح الناتجة من بيعها لتلك الأراضى التى استصلحتها من عدمه .

٣- أرباح مشروعات الإنتاج الحيوانى :

أعفى القانون فى البند الثالث من المادة (٣٦) من الضريبة ، أرباح مشروعات الإنتاج الحيوانى لمدة عشر سنوات إعتباراً من تاريخ مزاولة النشاط . ونص على أربعة أنواع من هذه المشروعات هى :

- مشروعات الإنتاج الداجنى .
- حظائر المواشى وتسمينها .
- مشروعات مصايد الأسماك .
- مشروعات مراكب الصيد المملوكة لأعضاء الجمعيات التعاونية لصيد الأسماك .

مع ملاحظة أن هذه الإعفاءات مقررة بنص خاص وبالتالى لا يجوز التوسع فيها أو القياس عليها لتشمل أرباح غيرها من المشروعات مثل أرباح مشروعات استزراع الأسماك ، وفقاً لفتوى إدارة الفتوى بمجلس الدولة بكتابها رقم ١٠٢٣ بتاريخ ١٩٨٩/٧/٢٤ ملف رقم ٨٣٤/١/٤ . وإن كان النص على إعفاء مشروعات الإنتاج الداجنى ورد عاماً ليشملها سواء كان الإنتاج آلياً أم غير آلى . كما أن الحالات الأربعة تعفى أرباحها أياً كان شكل المشروع وإن اتخذ شكل المنشأة الفردية ، بناء على فتوى الجمعية العمومية للفتوى والتشريع رقم ٣٥٣/٢/٣٧ جلسة ١٩٨٧/٥/٢٠ .

٤- أرباح صناديق التأمين الخاصة :

وهى الصناديق المنشأة طبقاً لأحكام القانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ . وتؤدى هذه الصناديق نشاطاً يتعلق بالتأمينات الاجتماعية لأعضائها نظير ما يدفعونه من أقساط حيث تقوم هذه الصناديق باستثمار أموالها حتى تتمكن من آداء رسالتها

التأمينية . لذلك أعفى القانون كافة أرباحها أيا كان المجال الذى تستثمر أموالها فيه ، ولم يقيده بأن يقتصر نشاطها على المجالات التى تدخل فى أغراضها التى حددها لها قانون إنشائها كما كان الحال فى ظل القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

٥- أرباح مشروعات الصندوق الاجتماعى للتنمية :

وهى المشروعات الجديدة التى أقيمت بعد تاريخ العمل بقرار رئيس الجمهورية رقم ٤٠ لسنة ١٩٩١ أى بعد ٥ يناير ١٩٩٣ . وتعفى من الضريبة أرباحها لمدة خمس سنوات من تاريخ مزاولتها لنشاطها ، وهى مدة قصيرة لا تتناسب مع الغرض من إنشاء هذا الصندوق وهو مساعدة الشباب على إنشاء مشروعات اقتصادية صغيرة تمول كلياً أو جزئياً من الصندوق لمساعدتهم على التغلب على مشاكل البطالة . إذ ينبغى منحهم فرصة أكبر من الإعفاء حتى تقوى مشروعاتهم الوليدة وتتمكن من تخطى عقبات المنافسة اللامتكافئة التى تواجهها فى بداية عملها من المشروعات الكبيرة .

• • •

بذلك يكون وعاء الضريبة الموحدة على النشاط التجارى والصناعى ، قد بانت معالمه المحددة لأنواع الإيرادات الداخلة فيه ، وتلك المعفاة منه . وننتقل إلى الفرع التالى لبيان كيفية ربط الضريبة عليه وتحصيلها منه .

الفرع الثانى

ربط وتحصيل الضريبة الموحدة على إيرادات النشاط التجارى والصناعى

ونوضح بداية كيفية ربط دين الضريبة ثم كيفية تحصيله

(أولاً)
ربط الضريبة

فى سبيل تحديد الإدارة الضريبية لدين الضريبة وربطه فى ذمة الممول فإنها تقـوم بإجرائين هما : تقدير قيمة الوعاء الخاضع للضريبة ، ثم تحديد مبلغ الضريبة الواجب فى هذا الوعاء .

وفـى تقدير وعاء الضريبة : إعتمد القانون على طريقة إقرار الممول إذ ألزم الممول فى المادة (٩١) بأن يقدم إلى مأمورية الضرائب المختصة قبل أول ابريل من كل سنة إقراراً يبين فيه كافة إيراداته ومصروفاته وصافى أرباحه وخسائره عن السنة السابقة . فـإذا لم يقدم الممول الإقرار أو قدمه ولم يكن مطابقاً للحقيقة ، تولت الإدارة الضريبية تقديـر دخـل الممول الخاضع للضريبة بمعرفتها بالطريق الإدارى مع حق الممول فى الطعن فيه وفقاً للقواعد التى سيأتى بيانها مع الأحكام العامة للضريبة الموحدة.

وقـد بين القانون كيفية تقدير قيمة وعاء هذه الضريبة فى الفصل الثانى من الباب الثانى منه فى المواد من (٢٦ : ٣٥) على الوجه التالى :

سنوية تقدير الأرباح :

أخذت المادة (٢٦) من القانون بمبدأ سنوية الضريبة إذ نصت على أن "تحدد الإيـرادات الداخلـة فى وعاء الضريبة سنوياً على أساس صافى الربح خلال السنة

السابقة أو فى فترة الإثنى عشر شهراً التى اعتبرت نتيجتها أساساً لوضع آخر ميزانية بحسب الأحوال " .

وعلى ذلك يقدر وعاء الضريبة بصافى الأرباح التى حققها الممول خلال سنة مالية تتكون من إثنى عشر شهراً . وبالتالى لا تجب الضريبة على إيراد كل عملية تجارية أو صناعية يقوم بها الممول ولكن على نتيجة كافة العمليات التى أتاها خلال السنة المالية . مع مراعاة ما يترتب على مبدأ السنوية ، من استقلال سنوات المحاسبة عن بعضها بأرباحها وتكاليفها .

استثناءات :

أورد القانون استثناءات على مبدأ سنوية الضريبة هنا ، تجيز تقدير وعائها عن مدة تقل أو تزيد عن سنة أهمها :

١- حالة توقف المنشأة :

إذا توقفت المنشأة عن العمل توقفاً كلياً أو جزئياً بإنهاء الممول لبعض أوجه نشاطه أو تصفيته لفرع أو أكثر من فروع نشاطه ، فتحسب الضريبة هنا على أساس الأرباح الفعلية التى حققها حتى تاريخ توقفه عن العمل . (م ٣٢)

وتوقف المنشأة عن العمل قد يكون إرادياً : أى تم بإرادة الممول ، وهنا ألزمه القانون بأن يخطر مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ توقفه عن العمل بهذا التوقف حتى يتم محاسبته عن الجزء من السنة قبل التوقف ، وإلا حسبت الأرباح عن سنة ضريبية كاملة ، كما ألزمه إلى جانب الإخطار بالتوقف، بأن يتقدم خلال ستين يوماً من تاريخ توقفه بإقرار مستقل مبيناً به نتيجة العمليات بالمنشأة حتى تاريخ التوقف مرفقاً به المستندات والبيانات اللازمة لتحديد الأرباح على أن يتضمن الإقرار السنوى بيانات هذا الإقرار (م٣٢/٤)

ولكن توقف المنشأة عن العمل قد يكون لا إرادياً : كما لو توقفت بسبب وفاة صاحبها . أو إذا توفى صاحبها خلال الثلاثين يوماً المحددة لقيامه بالإخطار عن التوقف . ففي هذه الحالة يقع على ورثته إلتزام بالإخطار عن التوقف خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ وفاة مورثهم ، مع التقدم بالإقرار المذكور خلال تسعين يوماً من هذا التاريخ . ويستفيد الشريك الذى لم يقدم الإخطار عن التوقف من إخطار غيره من الشركاء بهذه الواقعة . (م٣٢ /٣ ، ٤)

٢- حالة التنازل عن المنشأة :

يعنى التنازل عن المنشأة كل تصرف قانونى بعوض أو بغير عوض يؤدى إلى نقل الحق فى المنشأة كلها أو بعضها للغير . وقد يتم ذلك عن طريق البيع أو الهبة أو الإيجار ، أو عن طريق تغيير شكلها من منشأة فردية إلى شركة تضامن أو شركة توصية ، أو تقديمها كحصة فيها .

وقد اعتبر القانون أنه فى حالة التنازل عن كل أو بعض المنشأة ، تحدد الضريبة المستحقة على أرباح المنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل وبدون أى تخفيض للأعباء العائلية . (م٣٤)

وألزم القانون كلاً من المتنازل والمتنازل إليه بالإخطار عن التنازل خلال ٣٠ يوماً من تاريخ حصوله وإلا حسبت الأرباح عن سنة ضريبية كاملة . (م٣٣/١) أما عن الإقرار بالدخل فقد جعله من مسئولية المتنازل فقط يقدمه خلال ٩٠ يوماً من تاريخ التنازل . (م٣٣/٢)

ولكن القانون اعتبر الطرفين المتنازل والمتنازل إليه مسئولين بالتضامن عما استحق من ضرائب على أرباح المنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل . وكذلك عما استحق من ضرائب على الأرباح الرأسمالية التى تتحقق نتيجة هذا التنازل . (م٣٣/٣)

وهـذه المسـئولية التضـامنية هى من باب منع التحايل للتهرب من الضريبة عن طريق التـنازل عنها . ولكن القانون وضع ضمانة للمتنازل إليه هنا ، إذ أجاز له أن يطلب من مأموريـة الضرائب المختصة أن تخطره ببيان عن الضرائب المستحقة لها عن المنشآت المتـنازل عـنها . فإذا لم ترد عليه المأمورية خلال تسعين يوماً من تاريخ طلبه ، برئت ذمـته مـن الضربة . أما إذا ردت عليه خلال هذه المدة فتكون مسئوليته محددة بمقدار المبالغ الواردة فى ردها . (م٣٤)

٣- حالة خسارة المنشأة :

اسـتثناء من مبدأ سنوية الضريبة وما يترتب عليه من مبدأ استقلال السنوات المالـية عن بعضها ، فقد أجاز القانون خصم هذه الخسارة من أرباح السنوات التالية وحـتى خمس سنوات تالية . فقال فى المادة (٢٨) : " إذا ختم حساب إحدى السنوات بخسارة فإن هذه الخسارة تخصم من أرباح السنة التالية ، فإذا بقى بعد ذلك جزء من الخسـارة نقـل إلى السنة التالية وحتى السنة الخامسة ، ولكن لا يجوز بعد ذلك نقل شـئ من الخسارة إلى حساب سنة أخرى ، ولا يسرى هذا الحكم على أوجه النشاط الـتى يـتم ربـط الضـريبة عليها على أساس مقطوع أو ثابت . وفى حالة التوقف الجبرى لا تحسب فترة التوقف من بين الفترات المنصوص عليها فى هذه المادة " .

ولكـن يلاحـظ أنه ينبغى لخصم هذه الخسارة أن تكون خسارة محققة فعلاً ومـتعلقة بنشاط المنشأة الخاضع للضريبة . كما يلزم ألا تكون هذه الخسارة مشمولة بتأمين أو تعويض قانونى أو اتفاقى يغطيها . وإذا تعددت أنشطة الممول الخاضعة لهذه الضريبة ، خصمت الخسارة الواقعة فى إحداها من إيرادات الأنشطة الأخرى . بيد أنه لا يسـتفيد من ترحيل الخسائر إلا الممول صاحب المنشأة التى منيت بالخسارة، فإن انتقلت ملكيتها إلى غيره بالتنازل مثلاً فلا يستفيد المالك الجديد من هذا الحكم .

تصفية الأرباح :

أوجب القانون الضريبة الموحدة على صافى الأرباح التجارية والصناعية المحققة خلال السنة المالية أو الضريبة . وقد قرر ذلك فى المادة (٢٦) بقوله : "تحدد الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة السنوية على أساس صافى الربح خلال السنة السابقة .." . كما أكده فى المادة (٢٧) بقوله : " يحدد صافى الربح الخاضع للضريبة على أساس نتيجة الصفقة أو نتيجة العمليات على اختلاف أنواعها طبقاً لأحكام هذا القانون وذلك بعد خصم جميع التكاليف .. " .

ويفهم من سياق هاتين المادتين أن الواقعة المنشئة للضريبة أى لدينها فى ذمة الممول هى واقعة تحقق الربح الصافى فى نهاية السنة المالية ، وليس واقعة قبضه الفعلى أثناءها . أى يكفى أن تكون نتيجة النشاط التجارى والصناعى للمنشأة هى تحقيقها لربح صاف فى نهاية السنة الضريبية ، حتى تجب الضريبة فيه ولكن كيف يتم تحديد هذا الربح الصافى ؟

يتنازع الإجابة على هذا التساؤل نظريتان هما :[1]

الأولى – نظرية حساب الاستغلال :

- وبموجبها يحسب صافى ربح المنشأة عن طريق احتساب الفرق بين إيرادات عمليات الاستغلال العادى للمنشأة ، وبين تكاليف هذه العمليات .

الثانية – نظرية حساب الميزانية :

وهذه توسع من مفهوم الربح الصافى ، إذ تحسبه على الفائض المتبقى لصاحب المنشأة على فرض أنه صفى مشروعه يوم إعداد ميزانيته . ولذلك فهى تحسب صافى الربح بالفرق بالزيادة بين فائض أصول المنشأة على خصومها فى

[1] راجع د. زكريا بيومى م س ص ١٠٣ ، د. السيد أحمد عبد الخالق م س ص ١٤٩ .

بدايــة السنة ، وفائض أصولها على خصومها فى نهاية السنة . وهو ما يتطلب إعادة تقييم كافة أصول وخصوم المنشأة وفقاً لقيمتها الفعلية وليس الدفترية . .

ونظــراً لأن الــنظرية الأولـــى تضـــيق من مفهوم الربح لدرجة تخرج منه إيرادات فعليه حققتها المنشأة كحصولها على تعويضات عن هلاك أو استهلاك بعض أصـــولها المنتجة . كما أن النظرية الثانية توسع من مفهوم الربح الصافى لتدخل فيه أرباحـــاً وهمـــية لـــم تحققها المنشأة فعلاً ، كما لو زادت قيمة بعض أصولها لسبب طارئ أو ظاهرى بسبب انخفاض قيمة العملة مثلاً . لذلك فإن المشرع الضريبى أخذ بمذهب وسط بين هاتين النظريتين .

ففـــى المادتيـــن (٢٦ ، ٢٧) يحسب صافى الدخل على أساس نتيجة الصفقة أو العملـيات الفعلـية علـــى اخـتلاف أنواعهـــا التى أجرتها المنشأة خلال السنة المالية أو الضـــريبية . أى لتضم إيرادات عمليات الاستغلال العادى والإيرادات التبعية ، بعد خصم تكالـــيف الحصـــول عليها منها . وفى نفس الوقت فإنه فى المادة (٢٠) أدخل فى إجمالى الدخـــل الأرباح الناتجة من بيع أى أصل من الأصول الرأسمالية للمنشأة ، وكذا الأرباح الـــتى حققتها من التعويضات التى تلقتها نتيجة هلاك أى أصل من أصولها الرأسمالية أو الاستيلاء عليه أثناء حياة المنشأة أو عند انقضائها . ليدخل فى حساب صافى الدخل بذلك الإيرادات الحقيقية وليس الوهمية التى تجنيها المنشأة خلال سنة المحاسبة الضريبية .

وعلى ذلك يحسب صافى الربح وفقاً للقانون المصرى على أساس الفرق بين إجمـــالى الإيـــرادات الفعلية التى حققتها المنشأة خلال السنة المالية أو الضريبية وفقاً للمفهـــوم الســـابق مطـــروحاً مـــنها تكاليف المنشأة . وهذا يقتضى تحديد الإيرادات الإجمالـــية المكونة لوعاء هذه الضريبة ، وكذا التكاليف الواجب خصمها منها ، وفقاً لما أورده المشرع الضريبى المصرى فى القانون .

(أ) الإيرادات الإجمالية

ممـــا تقـــدم ومن خلال المادتين (٢٠) ، (٢٦) من القانون يتضح أن القانون أوجـــب الضريبة على ثلاثة أنواع من الإيرادات جامعاً بذلك بين نظريتى الاستغلال والميزانية وهى :

١- إيــرادات الاســتغلال العــادى : وهــى إيرادات النشاط الأصلى للمنشأة ، والمتصلة بمباشرة بالمهنة .

٢- إيــرادات العملــيات الــثانوية : وهى الإيرادات التى تحققها المنشأة بشكل عــارض بمناســبة مباشــرتها لنشــاطها الأصــلى . كالمــنح والإعانات والتعويضات التى تحصل عليها المنشأة بمناسبة قيامها بنشاطها العادى .

٣- إيــرادات العملــيات الرأسمالية : وهى الإيرادات التى تضمنتها المادة (٢٠) والتى تنتج عن بيع أى أصل من الأصول الرأسمالية للمنشأة ، وكذا الأرباح المحققــة مــن التعويضــات التى تستحقها المنشأة نتيجة هلاك أى أصل من أصــولها الرأسمالية أو الاستيلاء عليه أثناء حياة المنشأة أو عند انقضائها ، مع مراعاة ما ورد عليه من استثناءات على الوجه السابق بيانه بشأنها .

(ب) التكاليف الواجبة الخصم :

إخــتلف الفقــه والقضاء فى تحديد المقصود بالتكاليف المطلوب خصمها من إجمــالى الإيــرادات . فذهــب اتجاه إلى أنها مبالغ الحصول على الإيراد وحفزه . وذهــب إتجاه ثان إلى أنها تشمل كل ما ينفق على المنشأة بمناسبة مباشرتها لنشاطها علــى الوجــه المعتاد . بينما ذهب اتجاه ثالث إلى أنها تضم ما يصرف على المنشأة لتحقــيق صــالحها العــام ويكــون لازمــاً لوجودها واستمرارها فى توليد الدخل ، كمصاريف الصيانة والإصلاح ومقابل الاستهلاك والخسائر .[1]

---

[1] راجع د. السيد أحمد عبد الخالق م س ص ١٥٢ نقلاً عن د. زكريا بيومى و د. السيد عبد المولى .

ونعتقد أن الرأى الثالث هو أفضلها جميعاً ، لأنه يوسع من معنى التكاليف لتشمل الاتجاهين الآخرين ، والتوسعة فى مفهومها مطلوب لتستمر المنشأة فى أدائها لوظيفتها الاقتصادية ، بيد أن ذلك ينبغى أن يخضع لضوابط تحدده حتى لا يؤثر على الحصيلة الإجمالية للضريبة ، حين يتخذ وسيلة للتهرب من دفع الضريبة .

من أهم هذه الضوابط أنه يجب أن تكون النفقة حقيقية ومؤكدة وليست احتمالية ، بمعنى أن يكون الممول قد أنفقها فعلاً وليست صورية يراد بها التهرب من الضريبة . كذلك يلزم أن ترتبط النفقة بنشاط المنشأة ، أى أن تكون لازمة وضرورية لتوليد الدخل ، وأنه لولاها لما أمكن الحصول عليه ، ولذلك يخرج من التكاليف النفقات الشخصية للممول على نفسه وأسرته . كما ينبغى ألا تكون نفقات رأسمالية أى أنفقت بغرض الحصول على أصول رأسمالية ثابتة جديدة للمنشأة أو بقصد زيادة القوة الإنتاجية للأصول القائمة . إذ أن لهذه التكاليف نظام خاص لخصمها وهو نظام الاستهلاك . بيد أنه لا يشترط فى النفقة أن تكون مشروعة ، إذ يدخل فى التكاليف ما تدفعه المنشأة من عمولة مستترة جرى العرف عليها . وعموماً فإن الممول حر فى تقدير أوجه التكاليف المتصلة بمباشرة المهنة بشرط ألا يغالى فى تقديرها . ويمكن تلمس هذه الضوابط من خلال استعراض أنواع التكاليف الواجبة الخصم من الإيراد الإجمالى للمنشأة ، والتى تنقسم إلى قسمين أحدهما التكاليف التى أوجب خصمها قانون الضريبة الموحدة والأخرى تخصم بموجب القواعد العامة .

القسم الأول – التكاليف واجبة الخصم بحكم القانون :

ذكر قانون الضريبة الموحدة فى المواد (٢٧ ، ٢٨ ، ٢٩) عدداً من التكاليف التى أوجب خصمها من الإيراد الإجمالى للمنشأة وهى :

١- **النفقات الايجارية :** إذا استأجرت المنشأة عقارات لمباشرة نشاطها فيخصم قيمة الإيجار المدونة بعقود إيجارها . أما إذا كان العقار مملوكاً للمنشأة فيخصم القيمة الايجارية التى اتخذت أساساً لربط الضريبة على العقارات المبنية ، فإذا لم تكن قد ربطت عليها ضريبة فتخصم قيمة إيجار المثل . (م١/٢٧) .

٢- **الاستهلاكات الحقيقية :** وقد نصت على خصمها المادة (٢/٢٧) بقولها : "الاستهلاكات الحقيقية التى حصلت فى دائرة ما يجرى عليه العمل عادة طبقاً للعرف وطبيعة كل صناعة أو تجارة أو عمل " .

ويقصد بالاستهلاكات الحقيقية قيمة النقص التدريجى الفعلى فى أصول المنشأة ، التى تتآكل بسبب الاستعمال أو بمرور الزمن . وتشمل الاستهلاكات الأصول المادية كالمبانى والآلات والسيارات والأثاث والتركيبات ما عدا الأرض لعدم قابليتها للاستهلاك . كما يجوز أن يمتد الاستهلاك ليشمل بعض الأصول المعنوية للمنشأة مثل براءات الاختراع والعلامات الصناعية وشهرة المحل .

والعبرة فى تحديد قيمة الأصل المستهلك بثمن الحصول عليه . أما عن مدة استهلاكه فتبدأ من تاريخ شرائه أو من تاريخ استعماله أو إعداده للاستعمال .

وعادة ما تتبع طريقتان لحساب أقساط الاستهلاك بموجبها ، والمنشأة لها حرية إتباع أيهما بما يتلائم مع طبيعة عملها ووفقاً للعادة والعرف حسبما قرره القانون . الأولى: هى طريقة القسط الثابت ، حيث تخصم نسبة مئوية ثابتة ومتساوية توزع على سنوات العمر الافتراضى للأصل ، كأن يخصم ١٠% سنوياً للأصل الذى يقدر عمره الذى يظل فيه منتجاً بعشر سنوات . والثانية : هى طريقة القسط المتناقص ، وبموجبها تخصم نسبة مئوية من قيمة الأصل سنوياً بعد استنزال الاستهلاكات السابقة منه موزعة على سنوات عمره .

ومثال ذلك النسب التى حددتها مصلحة الضرائب لاستهلاك بعض الأصول ، مثل نسبة استهلاك سيارة الركوب ٢٥% ، واللوريات ٣٠% والعدد والآلات ١٠% والأثاث ٦% وهكذا .[1]

٣- الاستهلاكات الإضافية :

أضاف المشرع الضريبى إلى الاستهلاكات السابقة خصم نسبة ٢٥% من تكلفة الآلات والمعدات الجديدة التى تشتريها المنشأة أو تقوم بتصنيعها لاستخدامها فى الإنتاج . على أن يجرى هذا الخصم قبل إجراء خصم الاستهلاكات الحقيقية السابقة وأن يتم إجراؤها لمرة واحدة فقط فى عمر الآلة أو المعدة الجديدة .

وهذا الحكم المقصود منه تشجيع المنشآت على تجديد معدات منشآتهم المنتجة وعلى تصنيعها . لذلك اشترط القانون أن تكون هذه الآلة أو المعدة جديدة . وأن تستخدم فعلاً فى الإنتاج ، وأن تمسك المنشأة حسابات منتظمة توحى بالأمانة وتظهر الحقيقة .

٤- الضرائب المباشرة :

أوجبت المادة (٢٧/٤) خصم الضرائب المباشرة التى يدفعها الممول من إجمالى إيرادات المنشأة . ولم تستثن منها سوى الضريبة التى يؤديها الممول طبقاً لهذا القانون . ولكن جانباً من الفقه ذهب إلى جواز خصم الرسوم وكذا الضرائب غير المباشرة مثل ضرائب المبيعات والجمركية والدمغة وغيرها . على اعتبار أن وجوه الخصم الوارد فى المادة (٢٧) لم ترد على سبيل الحصر ولكن على سبيل المثال حسبما يدل عليه صياغة نصها حيث قالت : " وذلك بعد خصم جميع التكاليف وعلى الأخص : ..... " أى أن ما خصصته هنا هو أمثلة لباقى التكاليف .

---

[1] راجع د. زكريا بيومى م س ص ١١٨ .

٥- التبرعات والإعانات :

مـن بـاب تشـجيع الأفـراد علـى التبرع للصالح العام ولكافة وجوه البر والإحسـان ، فقـد اعتبر القانون فى المادة (٥/٢٧) من التكاليف الواجبة الخصم من إيـرادات المنشـأة التبرعات التى تدفع للحكومة ووحداتها الإدارية المحلية وهيئاتها العامة ، وهذه تخصم من الإيراد بلا حدود أيا كان مقدارها .

كما أجاز خصم التبرعات والإعانات التى تدفع للهيئات الخيرية والمؤسسات الاجتماعـية المصرية المشهرة طبقاً لأحكام القوانين ، وكذا لدور العلم والمستشفيات الخاضـعة للإشـراف الحكومى . ولكنه وضع حداً أقصى لذلك بألا يجاوز ٧% من الـربح السنوى الصافى للمنشأة . ومنع تكرار خصم هذين النوعين من التبرعات من أية إيرادات أخرى من المنصوص عليها فى المادة (٥) من هذا القانون .

٦- المخصصات :

عادة ما تخصص المشروعات جزءاً من أرباحها لمواجهة بعض الخسائر أو الأعـباء المالـية التى ستتعرض لها . كالمخصصات اللازمة لمواجهة ديون مدينين يشـهر إفلاسهم أو لمواجهة تقلبات أسعار الذهب والأوراق المالية أو أسعار الصرف بالنسبة لمن يتجرون فى هذه المجالات .

وهـذه المخصصـات اشترط القانون لخصمها أن تكون الخسائر أو الأعباء المالـية المخصصـة لمواجهتها مؤكدة الحدوث وغير محدودة المقدار . وأن تستخدم هذا المخصصات فى الغرض الذى خصصت من أجله ، وإلا تم إدخالها فى إيرادات أول سـنة تحت الفحص . وألا تزيد جملة المخصصات السنوية على ٥% من الربح السنوى الصافى للمنشأة .

وتطبيقاً لذلك لم يجز القانون فى الفقرة الأخيرة من المادة (٢٧) أن يخصم من الأرباح المبالغ التى تأخذها المنشأة من أرباحها لتغذيتها (الاحتياطيات) على اختلاف أنواعها ، والتى تعد لتغطية خسارة محتملة أو لمنح العاملين مكافآت يزيد مجموعها على مرتب ثلاثة أشهر فى السنة ، وهذا حكم يتفق والعدالة لأن الاحتياطيات تعد صورة من صور استعمال الدخل ولا تمثل تكليفاً عليه .

٧- أقساط التأمين الاجتماعى العام :

قسط التأمين الاجتماعى على العامل يتحمل جزء منه العامل والجزء الآخر يدفعه صاحب المنشأة ، لذلك فإن القانون اعتبر من التكاليف الواجبة الخصم من إيرادات المنشأة ، أقساط التأمين الاجتماعى التى يتحملها صاحب المنشأة عن نفسه وعن العاملين بالمنشأة ، والتى يتم أداؤها للهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية أو الهيئة العامة للتأمين والمعاشات (م٧/٢٧) .

٨- مبالغ صناديق التأمين والادخار الخاصة :

أجاز القانون أن يخصم من إيراد المنشأة المبالغ التى تستقطعها المنشأة سنوياً من أموالها أو من أرباحها لحساب الصناديق الخاصة للتأمين والتوفير والادخار والمعاش ومكافأة نهاية الخدمة . (م٨/٢٧)

وقد اشترط القانون للاعتداد بهذه التكاليف أن تكون هذه الصناديق نشأت طبقاً لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ ، أو القانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٨٠ بشأن أنظمة التأمين الاجتماعى الخاص البديلة ، أو أن تكون منشأة طبقاً لنظام له لائحة أو شروط خاصة ، منصوص فيها على أن ما تؤديه المنشآت طبقاً لهذا النظام يقابل التزاماتها لمكافأة نهاية الخدمة أو المعاش . وأن تكون أموال هذا النظام منفصلة أو مستقلة عن أموال المنشأة ومستثمرة لحسابه الخاص . وألا تزيد المبالغ المستقطعة لتمويل هذه الصناديق عن ٢٠% من مجموع أجور ومرتبات العاملين .

٩- الخسائر :

وهــذه ســبق ذكرها مع الاستثناءات على مبدأ سنوية هذه الضريبة . حيث قضــت المــادة (٢٨) بخصمها من أرباح السنوات التالية وحتى السنة الخامسة . مع القضــاء بعــدم جواز سريان هذا الحكم على أوجه النشاط التى تربط عليها الضريبة على أساس مقطوع وثابت .

١٠- الخصم المقرر لتلافى الازدواج الضريبى :

مــن المنشــآت التجارية والصناعية ما تمارس إلى جانب نشاطها الأصلى ، أنشــطة فرعــية أخرى تخضع لضرائب أخرى غير الضريبة على الأرباح التجارية والصــناعية . ولــتلافى الازدواج الضــريبى فقد أوجب القانون فى (م٢٩) خصم إيــرادات هــذه الأنشــطة الفرعية من الإيرادات الإجمالية لضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، بشرط أن تكون داخلة فى جملة إيرادات المنشأة .

وقــد ذكر القانون فى (م٢٩) ثلاثة أنواع من هذه الإيرادات الفرعية الواجبة الخصم وهى :

الأولــى – إيــرادات رؤوس الأمــوال المنقولة الداخلة فى ممتلكات المنشأة الفردية أو شركات الأشخاص والتى خضعت للضريبة على رؤوس الأموال المنقولة أو أعفيت منها .

الثانية – الإيرادات الناتجة من أرباح خضعت للضريبة على أرباح شركات الأموال أو أعفيت منها بمقتضى القانون .

الثالــثة – إيــرادات الأراضــى الزراعــية أو العقارات المبنية الداخلة فى ممــتلكات المنشــأة أو الشــركة والــتى خضعت لضريبة الأطيان أو للضريبة على العقارات المبنية أو أعفيت منها .

وقــد تطلــب القانون استبعاد ١٠% من قيمة هذه الإيرادات الثلاثة ، مقابل نصـــيبها فى مصاريف وتكاليف استثمارها ، بحيث لا يجوز خصم أية تكاليف أخرى متعلقة بهذه الإيرادات ، تفادياً لخصمها مرتين من الوعاء الفرعى والوعاء الأصلى .

القسم الثانى – التكاليف واجبة الخصم بحكم القواعد العامة :

ممـــا يـــدل علــى أن التكاليف التى أوجب قانون الضريبة الموحدة خصمها من إيـــرادات المنشـــآت التجارية والصناعية ، إنما ذكرت على سبيل المثال لا الحصر ، أن القواعـــد العامـــة أوجبت خصم عدداً آخر من التكاليف التى تتعلق بنشاط المنشأة ولازمة لإنتاج الربح أو المحافظة عليه ومن أهمها :-

١- المرتـــبات والأجـــور ومـــا فـــى حكمهـــا التى يتقاضاها العمال من المنشأة والشريك الموصى فقط .

٢- أثمـــان مدخـــلات الإنتاج : وهى تكاليف شراء عناصر الإنتاج ومستلزمات الخدمات .

٣- فوائد القروض .

٤- نفقات الدعاية والإعلان .

٥- الديون المعدومة .

٦- مصاريف الصيانة والترميم .

٧- الإكراميات والعمولات المستترة .

٨- مصروفات التأسيس .

٩- المصاريف القضائية والغرامات والتعويضات .

١٠- النثريات : كمصروفات الإنارة والمياه والتليفون والبنزين وغيرها .

تحديد مبلغ الضريبة :

وبخصـــم تلـــك التكالـــيف بقسميها المذكورين من إجمالى إيرادات المنشأة ، يتحدد صافى الأرباح للوعاء الذى تجب فيه هذه الضريبة . فإذا كان للممول أكثر من

نشاط أو أكثر من منشأة فى مصر تدر أرباحاً تدخل فى وعاء الضريبة الموحدة ، فإن المادة (٣٠) بينت ضرورة (وحدة ربط الممول) فى هذه الحالة ، أى بأن تضم أرباح هذه المنشآت الى بعضها مكونة وعاءً واحداً و تربط الضريبة على مجموع هذه الأرباح بعد تصفيتها من التكاليف السابقة ، خاصة خصم تكاليف الأعباء العائلية بشكل موحد ، وخصم خسارة إحدى المنشآت من أرباح المنشآت الأخرى فى نفس سنوات ترحيل الخسارة الخمس .

(ثانياً)
تحصيل الضريبة

بانتهاء الإدارة الضريبية من ربط الضريبة على الوجه المتقدم ، بتقدير وعائها وتحديد دينها الواجب منه ، يكون مبلغ الضريبة واجب التحصيل . وإلى جانب طرق وضمانات التحصيل العامة التى قررها القانون للضريبة الموحدة ككل ، فإنه قد جعل لدين الأرباح التجارية والصناعية طرقاً وضمانات خاصة بها نوضحها تباعاً .

طرق تحصيلها :

بشأن تحصيل دين هذه الضريبة ، فقد اعتمد القانون على كل الطرق المعروفة وهى :

الأولى – الدفع بمعرفة الممول : وهذا هو الأصل بشأن تحصيل الضرائب المباشرة ، إذ أن دين الضريبة محمول وليس مطلوباً ولذا أوجب القانون على الممولين بشكل عام فى الباب الثامن من قانون الضريبة الموحدة دفع دين الضريبة فى مقر مصلحة الضرائب وفروعها دون حاجة إلى مطالبة فى مقر المدين .(م١٦٤) ونرجئ شرح تفاصيل ذلك إلى موضعه مع الأحكام العامة للضريبة الموحدة .

الثانية – الدفع بواسطة الغير : على الرغم من أن الأصل فى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية أن يتم دفع دينها بمعرفة الممول ، إلا أن المشرع الضريبي أراد أن يستخدم طريقة الحجز عند المنبع فى تحصيل الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، بسبب غزارة حصيلتها وسهولة تطبيقها ، وقد طبقها بشكل خاص لأن الحجز عند المنبع يكون عند تحقيق الإيراد ، أما هنا فقد أوجب أخذ قسط دين الضريبة من الممول مقدماً قبل أن يحقق الممول الربح الخاضع للضريبة ، ثم بعد ذلك فى نهاية السنة الضريبية أو المالية يسوى حسابه الضريبي ، فإن تحصل بالزيادة رد للممول الفرق وإن كان العكس حصلته الإدارة الضريبية منه . والأساليب التى اتبعها لتنفيذ ذلك ثلاثة هى أساليب : الخصم والإضافة والتحصيل لحساب الضريبة ونوضحها تباعاً .

(أ) الخصم :

ألزم القانون فى المادتين (٣٧ ، ٣٨) جهات معينة بأن تخصم من كل مبلغ يزيد على عشرة جنيهات تدفعه إلى أى شخص من أشخاص القطاع الخاص ، نسبة تحت حساب الضريبة التى تستحق عليه ، فيما عدا الأقساط التى تسدد لشركات التأمين .

وقد حدد القانون ثلاثة أعمال تدفع عنها هذه المبالغ وهى : (م٣٧)

- **العمولة أو السمسرة .**
- **عمليات الشراء أو التوريد .**
- **المقاولات أو الخدمات .**

والجهات التى ألزمها بحجز دين الضريبة وتوريده هنا هى (م٣٧) :

١- وزارات الحكومة ومصالحها ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة والهيئات القومية الاقتصادية أو الخدمية وشركات ووحدات القطاع العام وشركات قطاع الأعمال العام ، وشركات الأموال بكافة أنواعها . وشركات الاستثمار الخاضعة لقانون الاستثمار

رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ ، وفروع الشركات الأجنبية ، والجمعيات التعاونية ، والمؤسسات الصحفية وغيرها من المؤسسات الخاصة ، والمعاهد التعليمية ، والنقابات والروابط والأندية والاتحادات والمستشفيات والفنادق ودور النشر بالقطاع الخاص ، والجمعيات على اختلاف أغراضها ، والمكاتب المهنية ومكاتب التمثيل الأجنبية ومنشآت الإنتاج السينمائي والمسارح ودور اللهو ، وصناديق التأمين الخاصة المنشأة بمقتضى القانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ أو بمقتضى قوانين أخرى .

٢- المنشآت الأخرى التي تزيد رأسمالها على عشرين ألف جنيه ، والتي يصدر بتحديدها قرار من وزير المالية . وقد صدر قرار وزير المالية رقم ١ لسنة ١٩٩٣ محدداً هذه المنشآت بعشر منشآت هي : [1] منشآت المقاولات والتوريدات ، مكاتب التصدير والاستيراد ، الوكلاء التجاريون ، وكلاء السفر والمنشآت والمكاتب السياحية ، منشآت النقل السياحي ، منشآت الإنتاج السينمائي ، والتليفزيوني ، والمسرحي ، والإذاعي . والمنشآت الصناعية المحددة وفقاً لحكم الفقرة الأخيرة من المادة (٣٠) من قانون الضريبة الموحدة ، وهي المنشآت المقيدة بالسجل الصناعي سواء التي تخضع لأحكام القانون رقم ٢٤ لسنة ١٩٩٧ أم لا ، ولكنها تزاول نشاطاً صناعياً يصدر بتحديده قرار من وزير الصناعة بالاتفاق مع وزير المالية .

وقد حدد قرار وزير المالية رقم ١٦٦ لسنة ١٩٨٢ المعدل بالقرار رقم ١٩ لسنة ١٩٩٤ النسب التي يجرى خصمها لحساب الضريبة هنا طبقاً : لحكم المادة(٣٧) تلك ، وهي تتراوح بين ١% ، ١٠% حسب طبيعة نوع النشاط . [2]

---

[1] يلاحظ أنه كان قد صدر قرار وزير المالية رقم ١٧٥ لسنة ١٩٨٢ محدداً لهذه المنشآت بأربع منشآت ثم صدر القرار رقم ١ لسنة ١٩٩٣ بإلغائه .

[2] راجع مجلة التشريع المالي والضريبي م س ص ١٨٠ ، ١٨١ .

٣- الجهات التى تتولى استرداد قيمة صادرات أشخاص القطاع الخاص . وهذه ألزمتها المادة (٣٨) من القانون أن تخصم من هذه القيمة نسبة حساب الضريبة التى تستحق على كل من أشخاص المصدرين . وقد حدد القرار الوزارى رقم ١٧٠ لسنة ١٩٨٢ نسبة الخصم فى هذه الحالة بواقع ٢% من قيمة المبالغ المستردة .

(ب) الإضافة :

اتبع القانون أسلوباً آخر فى تطبيق طريقة الحجز عند المنبع غير أسلوب الخصم سالف الذكر ، وهو أسلوب الإضافة . فإذا كان فى أسلوب الخصم تقوم الجهة المكلفة بذلك بخصم نسبة معينة من قيمة المبلغ الذى تدفعه لحساب الضريبة ، فإنه وفقاً لعملية الإضافة فإنها تقوم بإضافة نسبة معينة لحساب الضريبة على ثمن السلعة أو المنتج الذى تبيعه إلى القطاع الخاص ، أو على قيمة إيجار عقاراتها ، ثم تتولى توريدها إلى مصلحة الضرائب المختصة .

وهذا ما اتبعه القانون ، إذ ألزم الجهات السابق ذكرها التى كلفها بخصم الضريبة ، بأن تقوم بإضافة نسبة تحت حساب الضريبة على المبالغ التى تحصلها من عملائها من أشخاص القطاع الخاص الخاضعين لضريبة الأرباح التجارية والصناعية فى حالتين هما :

الأولى – على ثمن المبيعات : فقد ألزمت المادة (٣٩) الفئة الأولى من الجهات السابق ذكرها مع الخصم ، أن تضيف على ثمن أو قيمة السلع أو المنتجات الصناعية أو الحاصلات الزراعية المحلية أو المستوردة التى تبيعها أو توزعها على أشخاص القطاع الخاص للاتجار فيها أو لتصنيعها ، تحت حساب الضريبة المستحقة عليهم وأن توردها لمصلحة الضرائب المختصة . وواضح أن الذى تحصل منهم هذه الضريبة هم من المكلفين الخاضعين لضريبة الأرباح التجارية والصناعية من التجار

والصناع . وقد حدد قرار وزير المالية رقم ١٦٦ لسنة ١٩٨٢ المعدل بالقرار رقم ١٩ لسنة ١٩٩٤ نسبة الإضافة هذه بأن تتراوح بين (١ : ٥%) .

الثانية – على قيمة الإيجارات : أوجبت المادة (٤٠) على الجهات الأولى والثانية السالف ذكرهما مع الخصم ، أن تضيف لحساب الضريبة نسبة على الإيجارات التى تحصلها من المستأجرين للأماكن المملوكة لها والمعدة للاتجار أو التصنيع فيها أو تقديم أو إعداد أية خدمات أو مأكولات أو مشروبات . أى التى تحصلها من المستأجرين أصحاب الأنشطة التجارية والصناعية . وقد حدد قرار وزير المالية رقم ١٧٤ لسنة ١٩٨٢ نسبة الإضافة فى هذه الحالة بواقع ٥% من القيمة الإيجارية .

(جـ) التحصيل لحساب الضريبة :

ألزم القانون أربع جهات على سبيل الحصر بأن تحصل مبالغ معينة تحت حساب الضريبة ممن يتعاملون معها من الممولين الخاضعين لضريبة الأرباح التجارية والصناعية وهم :

١ – الجهات التى تمنح تراخيص لبعض تجار الجملة والحرفيين : أوجبت المادة(٤١) على الجهات التى تمنح تراخيص للاتجار بالجملة فى الخضر والفاكهة والحبوب أو تلك التى تمنح تراخيص لمزاولة النشاط للحرفيين ، أن تحصل مبلغاً لحساب الضريبة ممن صدر باسمه الترخيص وذلك عند إصدار الترخيص أو تجديده ، وحظرت على تلك الجهات منح الترخيص أو تجديده إلا بعد تحصيل هذا المبلغ . وقد حدد القرار الوزارى رقم ١٧٤ لسنة ١٩٨٢ بأن يكون هذا المبلغ معادلاً للرسم المقرر لإصدار الترخيص أو تجديده .

٢- **مصلحة الجمارك** : المادة (٤٢) أوجبت على مصلحة الجمارك أن تحصل من أشخاص القطاع الخاص نسبة من قيمة وارداتهم من السلع المسموح بتوريدها للبلاد للاتجار فيها أو تصنيعها لحساب الضريبة التى تستحق عليهم . وفى حالة التنازل عن هذه السلع إلى شخص آخر يتم تحصيل نسبة من كل من المتنازل والمتنازل إليه ويتم تحصيل هذه النسب مع الضرائب الجمركية على هذه السلع وبذات إجراءات تحصيلها ، وقد حدد القرار الوزارى رقم ١٧٠ لسنة ١٩٨٢ بعد تعديله بالقرار الوزارى رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨٦ هذه النسب بواقع ١% من قيمة السلع المستوردة محددة طبقاً لتقدير الجمارك .

٣- **المجازر** : كلفت المادة (٤٣) المجازر عند قيامها بالذبح لحساب أشخاص القطاع الخاص أن تحصل مع رسوم الذبح المقررة مبلغاً عن كل رأس من الذبائح لحساب الضريبة المستحقة على أصحابها . وقد حدد القرار الوزارى رقم ١٧٤ لسنة ١٩٨٢ هذا المبلغ بما يعادل رسوم الذبح المقررة .

٤- **أقسام المرور** : المادة (٤٤) من القانون أوجبت على أقسام المرور الامتناع عن إصدار أو تجديد أى ترخيص أو نقل أية رخصة لأية سيارة أجرة أو نقل مملوكة لأى شخص من أشخاص القطاع الخاص إلا بعد تحصيل مبلغ يصدر بتحديده قرار من وزير المالية لحساب الضريبة المستحقة عليه . ويتم تحصيل هذه المبالغ دفعة واحدة أو على أقساط طبقاً للقواعد المنظمة لسداد الضريبة المفروضة على السيارة بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٧٣ بإصدار قانون المرور .

وقد حدد القرار الوزارى لسنة ١٩٩٤ الذى حل محل القرار الوزارى رقم ١٦٥ لسنة ١٩٨٢ هذه المبالغ ، حيث فرق فى المعاملة حسب غرض تشغيل

السـيارة، وهل هي سيارة نقل ركاب أو بضائع ، وبالنسبة لسيارات نقل الركاب فرق بينهما حسب مكان التشغيل ونوع الوقود .

وقـد ألـزم القانون في المادة (٤٦) جميع الجهات التي كلفها بخصم وإضافة وتحصـيل المـبالغ والنسب السابقة لحساب هذه الضريبة ما عدا أقسام المرور ، بأن تقـوم بتوريد ما حصلته لحساب الضريبة المستحقة إلى مصلحة الضرائب في موعد أقصاه آخر إبريل ويوليو وأكتوبر ويناير من كل عام ، مع بيان تفصيلي بالمبالغ التي خصـمت لحساب كل ممول من الممولين المشار إليهم أو قبضت منهم خلال الثلاثة أشـهر السـابقة ، وذلك طبقاً للأوضاع والإجراءات التي يصدر بتحديدها قرار من وزيـر الماليـة . أما أقسام المرور فقد ألزمها القرار الوزاري رقم ٤٣ لسنة ١٩٩٤ بأن تورد المبالغ التي حصلتها لحساب الضريبة إلى مأمورية الضرائب المختصة كل عشرة أيام من تاريخ التحصيل بموجب شيك يرسل مع عدد من المرفقات .

ونظـراً لأن أسـاليب التحصـيل الثلاثة سالفة الذكر وهي الخصم والإضافة والتحصـيل لحسـاب الضريبة ، إنما تعمل على حجز المبالغ والنسب المذكورة من الممولـين مقدمـاً قـبل نهاية السنة المالية أو الضريبة لحساب الضريبة فإن المبالغ المحصـلة من كل ممول قد تزيد أو تنقص عن دين الضريبة المربوط عليه في نهاية السـنة الضريبة . لذلك فإن المشرع الضريبي وضع قاعدة عادلة في المادة (٤٧) إذ ألـزم مصلحة الضرائب أن ترد إلى الممول من تلقاء ذاتها المبالغ التي حصلتها لهذه النظم الثلاثة بالزيادة على الضريبة ، خلال اثنى عشر شهراً من نهاية المهلة المحددة لـتقديم الإقرار وإلا استحق الممول مقابل تأخير عن ذلك ابتداءً من نهاية مدة الاثنى عشر شهراً حتى تاريخ الرد .

ضمانات التحصيل :

إلى جانب ما وضعه المشرع الضريبى من ضمانات عامة لتحصيل الضريبة الموحدة سيأتى بيانها ، فقد حدد هنا بعض الضمانات الفرعية من أهمها :

١- **قاعدة ادفع ثم استرد :** وهذه القاعدة قررها القانون فى نظم الخصم والإضافة والتحصيل لحساب الضريبة ، إذ تحصل بموجبها مبالغ تدفع مقدماً لحساب الضريبة ، فإن تجاوزت مقدار الضريبة المربوطة على الممول إسترد الزيادة بموجب المادة (٤٧) .

٢- **تدعيم الإدارة بسلطات واسعة فى التحصيل :** وهذا هو ما قررته المادة (٢/٤٧) حيث ألزمت الممول بتمكين موظفى مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية من الإطلاع على ماليه من دفاتر ومستندات ومحررات وفحصها بمقر المنشأة.

٣- **منع التحايل لإسقاطها :** وضع القانون حكمين لمنع التحايل لإسقاط دين الضريبة : (أحدهما) فى المادة (٣١) حيث جعل (المسئولية تضامنية) عن سداد دين الضريبة هنا ، وذلك إذا ربطت الضريبة على شخص وثبت أنه يعمل لحساب شخص آخر بطريق الصورية أو التواطؤ للحصول على أية مزايا أو للتهرب من أية التزامات مقررة بمقتضى القانون . كما اعتبرت ممولاً ظاهراً يعمل لحساب الممول الحقيقى ، المتنازل إليه عن المنشأة أو المنقول إليه ترخيصها إذا كانت تجمعه بالمتنازل أو بصاحب الترخيص علاقة عمل ، أو كان التنازل أو نقل الترخيص بين الأصول والفروع القصر أو بين الأزواج ، ما لم يثبت الطرفان جدية التصرف .

(والحكم الثانى) قرره فى المادة (٣٥) حين اعتبر فى حكم الممول الفرد ، الشركات القائمة أو التى تقوم بين الأصول والفروع القصر أو بين الأزواج أو بين بعضهم البعض ، وتكون الأرباح التى تحققها الشركة خاصة بالأصل أو الزوج بحسب الأحوال وتدخل فى إقراره ما لم يثبت صاحب الشأن جدية الشركة ، وذلك كله دون

إخــلال بحــق الغــير الشريك بالنسبة لحصته فى أرباح الشركة . وفى هذه الحالة تعتبر أموال الشركة وأموال الأشخاص المكونين لها ضامنة للوفاء بالضرائب المستحقة .

• • •

.. بذلــك يكــون قــد تم التعرف على جميع مكونات أول الإيرادات الداخلة فى وعــاء الضــريبة الموحدة ، وهى إيرادات النشاط التجارى والصناعى ، وتنتقل من خلال المبحث التالى لاستعراض أحكام ثانى ايراداتها والمتعلقة بالمهن غير التجارية.

المطلب الثانى

إيرادات المهن غير التجارية .

إيــرادات المهن غير التجارية تعد ثانى الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة الموحــدة ، والمقررة أحكامها الضريبية فى الباب الرابع من الكتاب الأول فى المواد من (٦٦ : ٨٠)

ونتبع نفس المنهج فى بيان أحكامها الضريبية على فرض أنها النشاط الوحيد الــذى يمارســه الممــول الخاضع لها ، لتكون بذلك وعاء الضريبة الموحدة ، الذى ينــبغى ربــط دين الضريبة فيه وتحصيلها منه . وهى الموضوعات التى سنوزعها على فرعين هما :

الفرع الأول – وعاء الضريبة الموحدة على المهن غير التجارية .

الفرع الثانى – ربط وتحصيل الضريبة الموحدة على المهن غير التجارية .

الفرع الأول

وعاء الضريبة الموحدة على المهن غير التجارية

أخضــع القانون الإيرادات الناتجة من ممارسة المهن غير التجارية للضريبة الموحــدة ، بيــنما أعفى بعض تلك الإيرادات منها ، وببيانهما يتحدد وعاء الضريبة الموحدة هنا على النحو التالى .

(أولاً)
الإيرادات الخاضعة للضريبة

أوجـب القانون الضريبة على صافى الأرباح المتولدة من نشاط المهن الحرة والمهـن غـير التجارية فى المادة (٦٦) منه بقوله : " تسرى الضريبة على صافى أربـاح المهـن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية التى يمارسها الممول بصفة مسـتقلة ، ويكون العنصر الأساسى فيها العمل إذا كانت ناتجة عن مزاولة المهنة أو النشاط فى مصر .

كمـا تسـرى الضـريبة على صافى الأرباح الناتجة عن مزاولة المهنة فى الخارج إذا كان المركز الرئيسى أو الدائم لمباشرة الممول للمهنة فى مصر .

ويطـبق حكـم هذه المادة على أي إيرادات ناتجة من أية مهنة أو نشاط غير منصوص عليها فى المادة (٥) من هذا القانون " .

أنواع المهن الخاضعة لها :

المهـن الخاضـعة إيراداتها لهذه الضريبة هى المهن غير التجارية والمهن الحـرة ، التى يباشرها الشخص بصفة مستقلة على سبيل الاحتراف ، ويكون العمل هـو العنصـر الأساسـى فيها ، سواء كان عملاً عقلياً أو عملاً يدوياً تكون المهارة الذهنية هى الغالبة عليه .

وقـد ذكـر قـرار وزيـر المالية رقم ١٦٩ لسنة ١٩٨٢ أنواعاً من المهن الخاضـعة لهـذه الضـريبة وهى مهن : المحاماة والطب والهندسة بما فيها الهندسة الزراعـية ، والصـحافة ، وتألـيف المصـنفات العلمية والأدبية بما فى ذلك إلقاء الأحاديث الفنية والعلمية والأدبية ، والمحاسبة والمراجعة ، والخبرة بما فى ذلك مهنة الخبـير المثمـن ، والقراءة والتلاوة الدينية ، والترجمة ، والرسم والتصوير والنحت

والخط ، والغناء والعزف والتلحين والرقص والتمثيل والإخراج والتصوير السينمائى وتألـيف المصـنفات الفنـية وغـيرها من المهن السينمائية والتليفزيونية والإذاعية والمسـرحية ، وعرض الأزياء ، والتخليص الجمركى ، والقبانه ، والنسخ على الآلة الكاتبة بالقطعة لمن يباشر هذا النشاط بنفسه .

وعموماً فأى نشاط تتوافر فيه الشروط التى سيأتى ذكرها ، يعد نشاطاً مهنياً أو غـير تجـارى يخضـع لهـذه الضريبة وإن لم ينص على خضوعه صراحة فى القانون وذلك القرار الوزارى .

وفضـلاً عـن ذلك فإن المشرع الضريبى إعتبر الضريبة على المهن الحرة وغـير الـتجارية هى (**القانون العام**) ليخضع لأحكامها كل إيراد لم ينص عليه فى المـادة (٥) مـن القانون ، وبالتالى فإن وعاءها يعتبر (**الوعاء العام**) لكل دخل ناتج من نشاط لم ينص عليه فى القانون وهذا هو ما قررته الفقرة الأخيرة من المادة(٦٦) بقولها : "ويطبق حكم هذه المادة على أية إيرادات ناتجة من أى نشاط غير منصوص عليه فى المادة (٥) من هذا القانون " .

شروط الخضوع للضريبة :

وضـع المشـرع الضريبى فى المادة (٦٦) عدة شروط لاعتبار النشاط من المهن غير التجارية والحرة التى يخضع إيرادها للضريبة هى .

١- مزاولة مهنة أو نشاط للتربح :

فيستوى فيمن يخضع دخله لهذه الضريبة أن يحققه من خلال ممارسته لمهنة أم مـن خارجها . فنص المادة (٦٦) صريح فى إيجاب الضريبة على صافى الربح الناتج من مزاولة مهنة أو نشاط ، سواء على سبيل الاحتراف أم لا .

ويقصد بالمهنة مزاولة الشخص لعمله على وجه الاعتياد والتكرار بقصد الارتزاق ، كعمل المؤلف والمحامى والمهندس والطبيب . بينما يقصد بالنشاط العمل أو الجهد البدنى أو الذهنى الذى لا يبلغ حد المهنة ويبذله صاحبه بقصد الحصول على دخل منه يعتمد عليه فى معيشته مثل المضاربة فى الأوراق المالية فى البورصة . [1]

بيد أنه إذا مارس الشخص العمل من خلال مهنة فينبغى أن يقوم بمزاولتها فعلاً ، وليس أن يتوافر فيه إمكانية ممارسة المهنة . وعلى ذلك لا يعتبر ممارساً للمهنة من يحصل على مؤهل مثل ليسانس الحقوق ويسجل نفسه بنقابة مهنية كنقابة المحامين ثم لا يمارس المهنة فعلاً . فالعبرة هنا هى بالمزاولة الفعلية للعمل وإن لم يحصل الممول على ترخيص بمزاولة المهنة .

وكذلك ينبغى أن يزاول الشخص المهنة أو النشاط بقصد تحقيق الربح . وعلى ذلك لا يخضع للضريبة من يؤدى أعمالاً على سبيل الهواية أو الإحسان فى وجوه الخير والبر .

٢- أن يكون العمل هو العنصر الأساسى فى المهنة أو النشاط :

وهذا الشرط يستفاد من نص المادة (٦٦) من القانون . إذ ينبغى أن يعتمد الممول على العمل كعنصر رئيسى فى ممارسته لمهنته أو نشاطه .

ولكن لا يمنع هذا الشرط من أن يستعين الممول برأس المال فى مزاولته لمهنته ، كأدوات الطبيب وأجهزة المهندس وآلات المصور ، ولكن ينبغى أن يكون استعانته برأس المال هو بشكل تبعى لمساعدته فى نشاطه الذى يعتمد فيه بشكل

---

[1] راجع د. زكريا بيومى م.س ص ١٨٦ .

رئيســى علــى عمله الذهنى ومواهبه الشخصية ودرايته العلمية ، بحيث لا يضارب على رأس المال فى نشاطه .

وينــبغى فــى هــذا العمــل أن تكون الملكات والقدرات العقلية هى العنصر الأساسى فيه ، ولا يمنع هذا من أن يكون عملاً يدوياً المهم أن تكون المهارة الذهنية هى أساسه . بحيث يحقق أرباحه من أثمان الخدمات الناتجة عن هذا العمل العقلى أو الذهــنى ، وهذا هو الذى يفرق بين العمل المهنى والعمل الحرفى . فعلى الرغم من أن كلا منهما يعتمد على العمل المستقل كعنصر رئيسى فى ممارسته لنشاطه، إلا أن المهنى يعتمد على عمله الذهنى فى تحقيق إيراداته كالطبيب والمحامى ،بينما يحصل الحرفى على أرباحه من أثمان سلعته التى أنتجها من المواد الأولية كالمنجد والخياط. لذلــك يخضع إيراد الأول لضريبة المهن غير التجارية ، بينما يخضع الثانى لضريبة الأرباح التجارية والصناعية .

٣- مزاول المهنة أو النشاط على الاستقلال :

تطلبــت المادة (٦٦) أن يمارس الممول مهنته أو نشاطه بصفة مستقلة ، أى يعمــل لحســاب نفسه وليس تابعاً لغيره . وهذا هو العنصر الرئيسى فى التفرقة بين العــامل والمهــنى . فالعامل يعمل بصفة تبعية لرب العمل حيث يعمل بأمره وتحت مســئوليته ، ويــربطه بــه علاقة تعاقدية يحصل بموجبها على أجر : أما المهنى أو صــاحب النشاط الحر فيزاول عمله بصفة مستقلة بحيث يكون فيها حراً وليس أجيراً ويحصل بموجبها على ربح متغير وليس أجر ثابت .

وعلى ذلك فإن الطبيب إذا عمل بأجر فى مستشفى ، وعمل حراً فى عيادته، فــإن دخلــه الأول يخضــع لضــريبة الأجور والمرتبات ، بينما يخضع دخله الثانى للضريبة الموحدة على إيرادات المهن غير التجارية .

٤- مزاولة المهنة أو النشاط فى مصر :

طـبق المشـرع الضريبى مبدأ الإقليمية هنا ، إذ تطلب فى الفقرة الأولى من المادة (٦٦) مزاولة الممول لمهنته فى مصر بغض النظر عن جنسيته .

ويعـد تطبيقاً لمبدأ الإقليمية كذلك (أو مصدر الدخل) ، ما قرره فى الفقرة الثانية مـن وجـوب الضريبة على صافى الأرباح الناتجة عن مزاولة المهنة فى الخارج ، إذا كـان المركـز الرئيسى أو الدائم لمباشرة الممول للمهنة فى مصر ، إذ أنه فى هذه الحالة يعـد مقـيماً بمصر تجب الضريبة فى دخله ، وفقاً للمادة الثانية من القانون . كالمهندس الذى يتخذ له مكتباً هندسياً رئيسياً فى مصر ويزاول بعض أنشطته الهندسية فى الخارج.

(ثانياً)
الإيرادات المعفاه من الضريبة

أعفى القانون فى المادة (٧١) إيرادات بعض الجهات التى تحقق أرباحاً غير تجارية من الخضوع للضريبة هنا وهى :

١- المنشآت الزراعية :

يـنص البـند الأول من المادة (٧١) من القانون على أن يعفى من الضريبة المنشـآت لزراعية فيما عدا ما هو منصوص عليه فى هذا القانون . ويدل ذلك على وجود أرباح أنشطة زراعية معفاه وأخرى خاضعة للضريبة .

أمـا مـا هو معفى من أرباح هذه المنشآت ، فهى أرباح الاستغلال الزراعى البحـت وتوابعه المتصلة به واللازمة له . مثل بيع المحصول الزراعى دون إدخال أى تعديل عليه .

فـإذا تعدى نشاط المنشأة الزراعية طبيعة الاستغلال الزراعى لتقوم بعمليات أخـرى غـير متصـلة به أو لازمة له ، فإنها تخضع للضريبة بحسب نوعها . فإن تمثلـت فـى القـيام بتصنيع المحصول الزراعى كحلج القطن أو طحن القمح مثلاً ، خضـعت أرباحهـا لضـريبة الأرباح التجارية والصناعية . كذلك الحال فى أرباح الاسـتغلال الـزراعى التى أخضعها القانون للضريبة على إيرادات الثروة العقارية على التفصيل الذى سيأتى ذكره معها .

٢- الجمعيات وما فى حكمها :

أعفـى البند الثانى من المادة (٧١) من الخضوع للضريبة الجمعيات وما فى حكمهـا ، التى لا ترمى إلى الكسب وذلك فى حدود نشاطها الاجتماعى أو العلمى أو الرياضى .

ومقتضى ذلك أن المعفى من خضوع إيراداتها للضريبة هى الجمعيات بجميع أنواعهـا التعاونـية والخيرية والعلمية والرياضية وغيرها من الجمعيات ، بشرط ألا تسـتهدف هـذه الجمعيات تحقيق الربح من نشاطها وإلا خضعت للضريبة ، وبشرط كذلـك أن يقتصر نشاطها على المجالات التى أنشئت من أجلها سواء كانت إجتماعية أو علمـية أو رياضـية أو غـيرها . فإن باشرت نشاطاً تجارياً أو صناعياً خضعت أرباحهـا للضريبة . كما أن إعفائها من ضريبة المهن غير التجارية ، لا يحول دون إخضاع أجور ومرتبات موظفيها وعامليها للضريبة على المرتبات وما فى حكمها .

٣- المعاهد التعليمية :

لا يخضـع للضريبة بموجب البند الثالث من المادة (٧١) المعاهد التعليمية ، بشـرط أن تكون تابعة أو خاضعة لإشراف إحدى وحدات الجهاز الإدارى للدولة أو القطاع العام .

وعلـــى ذلك يخضع للضريبة إيرادات المعاهد التعليمية الحرة التى لا تخضع لإشـــراف إحـــدى وحدات الجهاز الإدارى للدولة أو القطاع العام . مثل معاهد تعليم اللغـــات والكمبيوتر والتفصيل والموسيقى الخاصة ، لأنها فضلاً عن عدم خضوعها لإشراف الدولة المباشر فإنها كذلك تستهدف من نشاطها تحقيق الربح .

وقـــد قـــيدتْ كذلك محكمة النقض هذا الإعفاء بأن تكون برامج هذه المعاهد التعليمـــية من شأنها أن تساهم فى تحقيق أهداف الدولة التربوية والقومية التى ترمى إلـــى نشـــر العلـــم والإرتقـــاء بالفنون وإعداد المتخصصين منها والاتجاه بها اتجاهاً قومـــياً.[1] وعلـــى ذلك فلا يستفيد من هذا الإعفاء معاهد تعليم الرقص لفقدها للهدف التربوى القومى وإشراف الحكومة فضلاً عن إستهدافها لتحقيق الربح .

٤- أصحاب المهن الحرة المقيدون فى نقابات مهنية :

نظـــراً لأن من يزاول مهنة يكون دخله منخفضاً فى بداية مزاولته لها ، مما يقتضـــى تشجيعه على الاستمرار فيها والارتزاق منها ، لذلك أعفى القانون فى البند الرابع من المادة (٧١) من الضريبة أصحاب المهن الحرة المقيدون كأعضاء عاملين فى نقابات مهنية فى مجال تخصصهم .

وهـــذا الإعفاء مؤقت بمدة محددة يخضع بعدها دخل هذا الشخص للضريبة . وهـــى مـــدة ثلاث سنوات من تاريخ مزاولته للمهنة الحرة وليس من تاريخ حصوله علـــى المؤهـــل ، وقـــد أضاف القانون إليها مدة التمرين التى يتطلبها قانون مزاولة المـــنة، وكذلـــك فـــترات الخدمـــة سواء كانت خدمه عامة أو للتجنيد أو للاستدعاء للاحتـــياط طالمـــا أنهـــا أداهـــا بعد تاريخ مزاولته للمهنة ، ولكن القانون أنقص مدة

---

[1] نقض ١١/١٢/١٩٧٤ س ٢٥ ص ١٣٩٦

- راجع د. زكريا بيومى م س ص ٢٠٢ .

الإعفـــاء إلى سنة واحدة لمن يزاول المهنة لأول مرة إذا كان قد مضى على تخرجه أكثر من خمسة عشر عاماً .

وقد اشترط القانون لسريان هذا الإعفاء أن يزاول هذا الشخص المهنة منفرداً دون أن يشـــارك الغـــير ، مـــا لم يكن هذا الغير متمتعاً بنفس الإعفاء إذ يستفيد منه الاثنان . كذلك يشترط للتمتع بهذا الإعفاء أن يمارس الشخص المهنة بصورة فعلية ، حيـــث تـــنقطع هـــذه المدة بانقطاع صاحب المهنة عن مزاولتها انقطاعاً يثبت بصفة قاطعـــة ، كما لو التحق بوظيفة حكومية أو تغيب عن البلاد أو لمرضه مرضاً أقعده عـــن مـــزاولة نشاطه لمدة طويلة نسبياً ، فإن عاد إلى مزاولة مهنته استفاد من المدة الباقية من الإعفاء . [١]

٥- أرباح التأليف والترجمة :

فـــى سبيل تشجيع الدولة الأفراد على القيام بتأليف الكتب والمقالات للنهوض بالتعلـــيم والثقافة ، فقد أعفى القانون فى البند الخامس من المادة (٧١) من الخضوع للضريبة أرباح تأليف وترجمة الكتب والمقالات الدينية والعلمية والثقافية والأدبية .

فـــإذا قـــام شخص بتأليف كتاب (أو مقالة) ووضع فيه نتاج فكره وخلاصة تجاربـــه ومشاهداته ، أو لو قام بترجمتة ، ثم ألقاها بنفسه بالإذاعة والتليفزيون دون أن يمـــزجه بعناصر فنية أخرى للضريبة . ويسرى هذا الإعفاء إذا قام ورثة المؤلف باستغلال حقه على مصنفاته بشكل مباشر أو غير مباشر .

أما لو تم بيع المؤلف أو الترجمة لإخراجه فى صورة مرئية أو صوتية كفيلم ســـينمائى أو مسلســـل أو برنامج إذاعى ، أو لو طبع على شرائط كاسيت أو شرائط

---

[١] راجع د. زكريا بيومى م س ص ٢٠٤ .

فيديو أو اسطوانات كمبيوتر أو غيرها فإن الربح الناتج من ذلك لا يعد نتاجاً ذهنياً يستحق الإعفاء هنا ولكنه يعد نشاطاً تجارياً وصناعياً يخضع للضريبة .

٦- أرباح مؤلفات أعضاء هيئة التدريس بالجامعات والمعاهد :

أعفى القانون في الفقرة السادسة من المادة (٧١) أرباح أعضاء هيئة التدريس بالجامعات والمعاهد وغيرهم عن مؤلفاتهم ومصنفاتهم ، التى يشترط أن تطبع أصلاً لتوزيعها على الطلاب ، كما يشترط أن يتم بيعها وفقاً للنظم والأسعار التى تضعها الجامعات والمعاهد .

ونعتقد أن هذا الإعفاء تضمنه من قبل البند الخامس من نفس المادة الذى يعفى أرباح التأليف والترجمة . وبالتالى فإن الشرطين المذكورين هنا لا معنى لهما ، لأنه إذا لم يتوافر أى منهما فلن يخضع ربح عضو هيئة التدريس للضريبة ، بل سيعفى بموجب البند الخامس من نفس المادة .

٧- أرباح الفنانين التشكيليين :

أعفى البند السابع من المادة (٧١) أرباح الفنانين التشكيليين ، بشرط أن يكونوا من أعضاء النقابة وأن تنتج أرباحهم من مصنفات فنون التصوير والنحت والحفر . وعلى ذلك تخضع للضريبة أرباحهم الناتجة من الفنون التشكيلية الأخرى غير هذه المصنفات .

• • •

ببيان الإيرادات الخاضعة للضريبة والإيرادات المعفاة منها ، يكون وعاء هذه الضريبة قد تحدد ، وننتقل من خلال الفرع التالى لربط دين الضريبة عليه وتحصيله .

الفرع الثانى

ربط وتحصيل الضريبة الموحدة على إيرادات المهن غير التجارية

ونبدأ بتوضيح كيفية ربط هذه الضريبة ثم بيان كيفية تحصيلها

(أولاً)

ربط الضريبة

حـــتى تقوم الإدارة الضريبية بتحديد دين الضريبة الواجب فى ذمة الممول ، فإنهـــا تقوم بداية بتقدير قيمة الوعاء الخاضع للضريبة ، ثم تعمل فيه أسعارها محددة مبلغ الضريبة الذى تربطه على الممول .

تقدير قيمة الوعاء :

أخذ القانون بطريقتين لتقدير قيمة الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة هما :

١- التقدير بإقرار الممول :

ألزم القانون فى المادة (٩١) الممول بتقديم إقرار سنوى يبين فيه كافة إيراداته وتكاليفه وصافى أرباحه وخسائره من السنة السابقة . وقد أجاز القانون فى المادة(٧٩) الاعتماد على إقرار الممول فى تقدير دخله الذى حققه خلال السنة المالية والضريبية . وقـــد اشـــترط للاعتداد بذلك أن يعتمد إقراره من محاسب وأن يمسك دفاتر منتظمة ومستندات ومحررات تثبت دخله وفقاً للأوضاع المحددة فى المادة (١٠٤) ومن أهمها ما أوجبته المادة (٧٣) على الممولين من إمساكهم لدفاتر هى :

- (دفـــتر اليومـــية) : وهو دفتر يؤشر على كل صفحة منه من المأمورية المختصـــة ، وأن يقـــيد فـــيه يوماً بيوم كل الإيرادات وكذلك التكاليف والمصروفات الفعلية اللازمة لمباشرة المهنة . (م٧٣ / ١) .

- (ودفـــتر الإيصـــالات) : وهـــو دفـــتر ذو قسائم مسلسلة تسلمه مصلحة الضـــرائب لكل ممول ، يلتزم بموجبه الممول أن يسلم كل من يدفع إليه مبلغاً مستحقاً لـــه بسبب ممارسته المهنة كأتعاب أو عمولة أومكافآت أو أى مبلغ آخر خاضع لهذه الضـــريبة ، إيصـــالاً موضـــحاً به التاريخ وقيمة المبلغ المحصل موقعاً عليه منه ، ويستخرج هذا الإيصال من هذا الدفتر . (م ٧٣ / ٢) .

٢- التقدير بمعرفة الإدارة الضريبية :

إذا لم يراع الممول الشرطين السابقين بأن لم يقدم الإقرار السنوى فى الموعد المحـــدد أو قدمـــة غـــير معتمد من محاسب أو لم يمسك دفاتر منتظمة ، فهنا تتولى الإدارة الضـــريبية المختصة تقدير أرباحه بمعرفتها وإخطاره بعناصر ربط الضريبة عليه . (م ٧٩) .

سنوية تقدير الأرباح :

يـــتم تقديـــر وعاء هذه الضريبة على أساس صافى الأرباح المحققة خلال السنة الضـــريبية ، وقـــد طبقت المادة (٦٧) مبدأ سنوية الضريبة هنا بقولها : " تحدد الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة سنوياً على أساس صافى الأرباح خلال السنة السابقة "

إستثناءات :

أقـــر المشـــرع الضـــريبى بعض الاستثناءات على مبدأ سنوية الضريبة فى حالتين هما :

١- حالة التوقف عن ممارسة المهنة أو النشاط :

التوقف عن ممارسة المهنة أو النشاط قد يكون إرادياً أو لا إرادى . فالتوقف الإرادى عـــن النشاط عالجته المادة (٧٢) بقولها : " إذا انقطع الممول عن ممارسته

مهنته ، يدخل فى وعاء الضريبة الأرباح التى تحققت خلال المدة التى مارس فيها المهنة أو النشاط فقط ، ويسرى هذا الحكم كلما استحقت الضريبة عن جزء من السنة لأى سبب آخر " .

ففى هذه الحالة يحاسب الممول ضريبياً عن الأرباح التى حققها خلال الجزء من السنة السابق على تاريخ التوقف أو الانقطاع عن العمل . ولم يكتف القانون بذلك بل وسع من دائرة هذا الحكم إذ طبقه على الحالات الأخرى غير التوقف عن ممارسة المهنة أو النشاط والتى يتحقق فيها دخل الممول المهنى تستحق الضريبة عليه . ويدل هذا النص على أن الواقعة المنشئة للضريبة هنا هى واقعة تحقق الدخل وليس استحقاقه .

وقد ألزم القانون الممول هنا بأن يخطر مأمورية الضرائب المختصة بانقطاعه خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الانقطاع وإلا حسبت الأرباح عن سنة كاملة ، وأن يتقدم خلال تسعين يوماً من تاريخ انقطاعه بإقرار مستقل يبين به نتيجة نشاطه حتى تاريخ الانقطاع مرفقاً به المستندات والبيانات اللازمة لتحديد إيراداته على أن يضمن الإقرار السنوى بيانات هذا الإقرار . ويدل هذا على أن القانون اعتمد فى تقديره لوعاء هذه الضريبة على طريقة إقرار الممول .

أما التوقف الغير إرادى عن المهنة أو النشاط ، بسبب الوفاة ، فقد بينت الفقرة الأخيرة من المادة (٧٢) بأنه إذا توقف النشاط بسبب وفاة الممول ، أو إذا توفى الممول خلال مدة الثلاثين يوماً المحددة لقيامه بالأخطار عن التوقف ، يلتزم ورثته بالأخطار عن التوقف خلال ستين يوماً من تاريخ وفاة مورثهم ، مع التقدم بالإقرار خلال تسعين يوماً من هذا التاريخ " .

٢- حالة خسارة المنشأة :

أجــازت الفقرة الأخيرة من المادة (٦٩) الأخذ بحكم المادة (٢٨) التى تجيز ترحيل خصم الخسارة التى حلت بالممول لخمس سنوات ، مما يعد استثناءً على مبدأ سـنوية الضـريبة بـيد أنها اشترطت هنا للأخذ بهذا الحكم أن يكون الممول ممسكاً لدفاتر منتظمة .

تصفية الأرباح :

بينـت المادة (٦٧) من القانون أن هذه الضريبة تحسب على صافى الأرباح الـتى حققها الممول خلال السنة الضريبية أو المالية ، وليس على إجماليها ، بقولها : " تحـدد الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة سنوياً على أساس صافى الأرباح خلال السنة السابقة " .

وقـد وضحت الفقرة الثانية من المادة (٦٧) كيفية تحديد صافى الأرباح هنا بقولهـا : " ويكـون تحديد صافى الأرباح على أساس نتيجة العمليات المختلفة طبقاً لأحكام هذا الباب ، بعد خصم جميع التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة ... " .

ويدل ذلك على أن الواقعة المنشئة للضريبة على إيرادات المهن التجارية هى واقعة القبض الفعلى للربح الصافى ، وليس واقعة استحقاق الممول له ، وبالتالى فإن المشـرع الضريبى أخذ هنا بقاعدة الربح المستحق التى اتبعها فى معاملة الخاضعين للضريبة على إيرادات النشاط التجارى والصناعى حيث تسرى على الأرباح المستحقة للممول خلال السنة الضريبية ولو لم يقبضها الممول فعلاً . ويعنى ذلك أنه اتبع معاملة ضـريبية أخف مع الخاضعين للضريبة على أرباح المهن غير التجارية . ويؤكد ذلك أنــه اتخـذ الربح النقدى أساساً للمحاسبة عن هذه الضريبة ، إذ معنى ذلك أن تحدد صــافى الأربــاح على أساس المتحصل فعلاً من نتيجة كافة العمليات المختلفة التى باشـرها الممول بعد خصم منها جميع التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة . وعلى ذلك

يدخل فى حساب الضريبة المبالغ التى يتقاضاها الممول فى سنة عن عمليات أداها فى سنوات سابقة إذ العبرة بالسنة التى قبض فيها الإيراد .

غـير أن قاعدة القبض الفعلى للربح النقدى ، لا تعنى أن يتم تحصيل الإيراد نقداً فقـط ، ولكـنها تتحقق بأية طريقة من طرق الآداء المتفقة معها ، كما لو قبضها الممول بشيكات أو تم وضعها تحت تصرفه فى حساب جارى أو تم آداؤها بطريق المقاصة .

وعلى ذلك يحسب (صافى الربح) على أساس الفرق بين الأرباح الإجمالية الـتى حققها الممول خلال السنة الضريبية أو المالية ، مخصوماً منها جميع التكاليف اللازمـة لمباشـرة المهنة . ويقتضى هذا التعرف على معنى الأرباح الإجمالية من ناحية ، وتحديد التكاليف الواجبة من ناحية أخرى .

(أ) الأرباح الإجمالية :

يفهم معنى الأرباح الإجمالية من سياق المادة (٦٧) بأنها الناتجة من العمليات الـتى باشرها الممول على اختلاف أنواعها . **والسؤال الذى يطرح نفسه هنا هو : ما معـنى علـى اختلاف أنواعها ؟ أيعنى أنها تشمل الأرباح المهنية الناتجة من مزاولة المهنة ، أم من الأرباح غير المهنية التى لا تتصل بمباشرة المهنة كما لو أجر طبيب عـيادته لطبيب آخر ، أم من الأرباح الرأسمالية الناتجة من بيع الأصول التى يملكها الممول والمتعلقة بمزاولة المهنة ؟**

ذهـب رأى إلى أنها تضم كل هذه الأرباح ، سواء كانت إيرادية أم رأسمالية أو فرعـية . وذهب رأى آخر إلى استبعاد الأرباح الرأسمالية منها . وهذا هو الرأى الجديـر بالتأييد لأن الأصل فى الإيراد أن يكون دورياً ما لم ينص على غير ذلك .

ولـم يخضـع القانون الإيرادات الرأسمالية للضريبة على أرباح المهن غير التجارية كما فعل مع الضريبة على أرباح النشاط التجارى والصناعى فى المادة (٢٠) منه.[١]

(ب) التكاليف الواجبة الخصم :

فرق القانون بين نوعين من التكاليف الواجبة الخصم من أرباح المهن الحرة غـير الـتجارية هما : التكاليف اللازمة لتصفية الأرباح ، والتكاليف التى تخصم من الربح بعد تصفيته ، ونوضحهما تباعاً .

الأولى – التكاليف الواجبة الخصم لتحديد صافى الربح :

بين القانون فى المادتين (٦٧ ، ٦٩) كيفية تحديد صافى الربح فقال فى المادة (٦٧) : " ويكـون تحديـد صافى الأرباح على أساس نتيجة العمليات المختلفة طبقاً لأحكام هذا الباب بعد خصم جميع التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة .. " .

وعلـى ذلك فإن التكاليف التى تخصم من إجمالى الربح لتصفيته يشترط فيها أن تكـون لازمـة لمباشرة المهنة ، بمعنى أن تكون متصلة بالمهنة ومتعلقة بها ، أو دفعت بسبب مزاولة المهنة . وبالتالى لا تخصم النفقات التى لا تتصل بمباشرة المهنة كالنفقات الشخصية للممول لأنها تعد استعمالاً للدخل وليست تكليفاً عليه .

وقد ضرب القانون أمثلة للتكاليف المتصلة بمباشرة المهنة فى المادة (٦٧/٢) وهـى : رسـوم القيد ، والاشتراكات السنوية ، ورسوم مزاولة المهنة ، والضرائب المباشرة ما عدا الضرائب التى يؤديها الممول طبقاً لهذا القانون .

ونظراً لأن هذه التكاليف ذكرها القانون على سبيل المثال لا الحصر ، فضلاً عن أنه صرح بخصم جميع التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة ، فإن ذلك يدل على أنه فتح المجال لخصم جميع التكاليف الأخرى من هذا النوع .

---

[١] راجع د. زكريا بيومى م س ص ١٩٣ .

وقد عدد الفقه وكذا القواعد العامة أنواعاً من هذه التكاليف الواجبة الخصم منها: الضـــرائب غـــير المباشـــرة كضـــرائب الدمغة والضرائب الجمركية وغيرها لأنها من التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة . وقيمة إيجار مكان مزاولة المهنة، والمرتبات والأجور ومـــا فى حكمها للعاملين لدى الممول ، ومصروفات انتقاله وانتقالهم ومصروفات الكتب والمـــراجع اللازمـــة للمهنة ، ونفقات إعداد وتأثيث مكان مزاولة المهنة ، والنثريات التى تنفق لتسيير العمل ، من إنارة ومياه ونظافة وتليفون وبنزين وغيرها ..

وقد حدد القانون طريقتين لاحتساب هذه التكاليف هما :

١- **طريقة خصم التكاليف الفعلية** : سمح القانون فى المادة (٦٧) بأن يخصم من إجمـــالى إيراد الممول جميع التكاليف الفعلية السابقة التى أنفقها لمباشرة المهنة ، لكنه اشترط فى المادة (٦٩) أن تكون ثابتة فى دفاتر منتظمة أو مستندات تعتمدها مصلحة الضـــرائب أو مؤشرات للدخل أو غيرها من القرائن التى تكشف عن التكاليف الفعلية للممول . ففى هذه الحالة أجاز القانون خصم هذه التكاليف الفعلية مهما بلغت قيمتها .

٢- طـــريقة خصم التكاليف الحكمية : إذا لم يستطيع الممول أن يقدم الدليل القانونى المقـــنع على قيمة تكاليفه التى أنفقها فى مباشرته لمهنته ، كأن لم يكن ممسكاً بدفاتر منـــتظمة ، أو لم يقدم المستندات أو مؤشرات الدخل أو القرائن التى تدل على تكاليفه الفعلـــية . فهنا قرر القانون فى المادة (٦٩) نسبة حكمية تقدر بها هذه التكاليف وهى نسبة (٢٥%) من إجمالى الإيراد .

فبخصم هذه النسبة (٢٥%) أو خصم قيمة التكاليف الفعلية من إجمالى إيراد الممول يكون قد تم تصفية الربح .

الثانية – المبالغ الواجبة الخصم من صافى الربح :

بعد تصفية الربح على الوجه السابق الذى أشارت إليه المادتان (٦٧ ، ٦٩)، فقد أوجب القانون أن يخصم من صافى الأرباح مجموعة أخرى من المبالغ التى يتكلفها الممول والتى حصرها فى المادة (٦٨) وهى :

١- **مقابل الاستهلاك المهنى :** ونسبته ١٥% من صافى الأرباح .

٢- **مبالغ التأمين الخاص :** وهى المبالغ التى يؤديها الممولون إلى نقاباتهم لتمويل نظمها الخاصة بالمعاشات ، على ألا يتجاوز ما يخصم ١٠% من صافى الإيراد ، ويشترط ألا يكون الممول منتفعاً بالإعفاء المقرر وفقاً لقوانين المعاشات والتأمين الاجتماعى .

٣- **أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحى :** سواء التى يسددها الممول عن نفسه أو لمصلحة زوجته وأولاده القصر، بحد أقصى ١٥% من صافى الإيراد الخاضع للضريبة أو ١٠٠٠ جنيهاً أيهما أقل . ولا يجوز تكرار خصم ذات الأقساط من أية إيرادات أخرى من المنصوص عليها فى المادة (٥) من هذا القانون .

٤- **التبرعات : وتضم نوعين من التبرعات هى :**

أ- التبرعات المدفوعة أو التى تؤول للحكومة ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة أياً كان مقدارها .

ب- التبرعات والإعانات المدفوعة للهيئات الخيرية والمؤسسات الاجتماعية المصرية المشهرة طبقاً لأحكام القوانين المنظمة لها ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة لإشراف الحكومة فى حدود ٧% من صافى الربح السنوى . ولا يجوز تكرار خصم ذات التبرعات من أية إيرادات أخرى من المنصوص عليها فى المادة (٥) من هذا القانون .

٥- **خسائر السنوات السابقة :** وهذه نصت على خصمها من إيراد الممول الفقرة الأخيرة من المادة (٦٩) بقولها : " وفى تطبيق أحكام هذا الباب يسرى حكم المادة (٢٨) من هذا القانون إذا كان الممول ممسكاً دفاتر منتظمة " . والمادة (٢٨) تقضى بأنه إذا

ختم حساب إحدى السنوات بخسارة فإن هذه الخسارة تخصم من أرباح السنة التالية وحتى السنة الخامسة إذا لم يكف الربح لتغطية الخسارة بأكملها . وقد أضافت المادة (٦٩) إليها شرطاً للاستفادة منها وهى أن يمسك الممول دفاتر منتظمة ، فإن لم يمسكها فلا يستفيد من عملية ترحيل الخسائر .

ربط دين الضريبة :

بخصم جميع التكاليف والمبالغ السابقة من إيراد الممول ، يكون وعاء هذه الضريبة قد تحدد ، وفى هذه الحالة تربط عليه الضريبة وفقاً للأسعار المحددة فى المادة (٩٠) من القانون ، وهى أسعار الضريبة الموحدة على النحو الذى سيأتى ذكره فى موضعه .

(استثناء) بفرض ضريبة خاصة على بعض الدخول العارضة :

أفرد القانون المادة (٧٠) لفرض الضريبة خاصة على بعض الدخول غير التجارية العارضة . وقد صرح بطبيعتها الاستثنائية ووضع لها أحكاماً خاصة تحدد وعاءها وسعرها وربطها وتحصيلها .

- **أما عن (وعائها) :** فلقد أدخل فيه نوعين من الدخول غير التجارية العارضة وهما :

١- **مكافآت الإرشاد والتبليغ :** وتضم إجمالى كل مبلغ يدفع مكافأة عن الإرشاد أو التبليغ عن أية جريمة من جرائم التهرب المعاقب عليها قانوناً .

٢- **دخول المهنيين الأجانب غير المقيمين :** وتشمل إجمالى كل مبلغ يحصل عليه الأجانب غير المقيمين ممن يقومون بأية مهنة أو نشاط من المهن والأنشطة الخاضعة إيراداتها للضريبة .

- وأما عن ربطها :

فأوجب الضريبة على إجمالى الإيراد وليس صافية ، إذ لم يسمح بإجراء أية تخفيضـــات أو خصـــومات عليه بما فيها الأعباء العائلية ، بما يدل على أنها ضريبة عينـــية وليست شخصية كالضريبة المستثناة منها ، كما أنها ضريبة نسبية إذ فرضها بسعر موحد هو ٢٠% يخصم من إجمالى الوعاء .

- **وأما عن تحصيلها :** فلقد أعفى الممول من تقديم الإقرار السنوى عنها المنصوص علـــيه فـــى المـــادة (٩١) من القانون ، فى الوقت الذى أوجب على الممول العادى تقديمـــه، واتبع طريقة الحجز عند المنبع فى تحصيل دين هذه الضريبة ، حيث ألزم الأفـــراد والجهـــات الذيـــن يقومـــون بدفع هذه المبالغ حجز الضريبة وتوريدها إلى مصلحة الضرائب خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من كل شهر مع بيان المبالغ التى دفعت خلال الشهر السابق طبقاً للإجراءات والأوضاع التى تحددها اللائحة التنفيذية.

(ثانياً)
تحصيل الضريبة

بتحديد دين الضريبة على صافى الربح الذى حققه الممول من نشاطه المهنى أو غير التجارى على الوجه المتقدم ، فإنه يتم ربطه فى ذمة الممول مما يقتضى تحصيله وتوريده للخزانة العامة للدولة ، وقد وضع القانون طرقاً وضمانات لتحصيل مبلغ الضريبة نوضحها تباعاً .

طرق تحصيلها :

أخذ القانون بطرق تحصيل الضريبة على اختلاف أنواعها هنا على الوجه التالي :

الأولى – الدفع بمعرفة الممول :

ألزم القانون جميع الممولين بما فيهم الممولون المهنيون أو غير التجاريين بدفع دين الضريبة بمقر مصلحة الضرائب المختصة دون حاجة إلى مطالبة . (م ١٦٤).

الثانية – الدفع بواسطة الغير : (طريقة الحجز عند المنبع)

استخدم المشرع الضريبى طريقة الحجز عند المنبع هنا كما فعل مع الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، للاستفادة من غزارة حصيلتها وسهولة تطبيقها . وقد طبقها بنفس الأسلوب ، حيث ألزم دافع الإيرادات الداخلة فى وعاء هذه الضريبة للممول بأن يحجز مقدماً نسبة من المبلغ المدفوع للممول لحساب هذه الضريبة ويورده للإدارة الضريبية المختصة فى المواعيد المحددة على أن يسوى هذا المبلغ مع الحساب السنوى للضريبة . وقد اتبع القانون أسلوبين لتطبيق هذه الطريقة هما الخصم والتحصيل لحساب الضريبة على النحو التالى :

(أ) الخصم :

ألزم القانون فى المادة (٧٤) نفس الجهات الحكومية والعامه والخاصة والمنشآت التى يزيد رأسمالها على عشرين ألف جنيه المنصوص عليها فى المادة (٣٧) مع ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، أن تخصم من كل مبلغ يزيد على عشرة جنيهات تدفعه إلى أصحاب المهن غير التجارية لحساب الضريبة ١٠% إذا كان المبلغ المدفوع يقل عن ٥٠٠ جنيه و ١٥% إذا زاد على ذلك . كما ألزمها بان توره إلى مأمورية الضرائب المختصة فى المواعيد التى سيأتى ذكرها .

(ب) التحصيل لحساب الضريبة :-

ألزمت المواد (٧٥ ، ٧٦ ، ٧٧) جهات معينة على سبيل الحصر أن تحصل لحساب الضريبة مقدماً مبالغ معينة من أصحاب المهن الحرة وغير التجارية الذين يتعاملون معها وهم :

١- المحاكم ومأموريات الشهر العقارى : (بالنسبة للمحامين)

أوجبت المادة (٧٥) على أقلام كتاب المحاكم على اختلاف درجاتها عند تقديم صحف دعاوى أو الطعون إليها لقيدها ، وعلى مأموريات الشهر العقارى عند التأشير على المحررات بالصلاحية للشهر ، تحصيل مبلغ يحدد بقرار من وزير المالية وذلك لحساب الضريبة المستحقة على المحامى الموقع على الصحيفة أو المحرر .

وقد حدد قرار وزير المالية رقم ٢٦٩ لسنة ١٩٨٣ هذه المبالغ بمقدار (٢) جنيه عن كل صحيفة دعوى أو طعن محرر موقع من محام مقيد بجدول المحامين أمام المحاكم الابتدائية ، (٣) جنيهات عن التى تقدم من محام مقيد أمام محاكم الاستئناف ، و(٥) جنيهات عنها إذا كان المحامى مقيد أمام محكمة النقض ، واستثنى منها صحف الدعاوى التى ترفع من إدارة قضايا الحكومة ، ومن محامى خاضع للضريبة على

المرتـبات والأجـور إذا كانت الصحيفة خاصة بالجهة التى يعمل بها ، والصحف التى ترفع من محامى خلال فترة إعفائه من الضريبة .

٢- المستشفيات : (بالنسبة للأطباء)

قضـت المـادة (٧٦) بأنه على كل مستشفى يقوم أى طبيب بإجراء (عملية جراحـية) بهـا لحسابه الخاص ، أن يحصل منه مبلغاً يحدد بقرار من وزير المالية وذلـك لحسـاب الضـريبة المستحقة على الطبيب الذى أجرى العملية . فهنا الحكم يخـص الأطـباء ويشـمل إيـراداً واحداً من نشاطهم وهو العمليات الجراحية التى يجرونها لحسابهم الخاص .

وقـد حـدد قرار وزير المالية رقم ٦٣ لسنة ١٩٨٣ هذه المبالغ بمقدار جنيه واحد للعملية الجراحية التى لا تستدعى الإقامة بالمستشفى أكثر من ٢٤ساعة. و ١٠% مـن قـيمة العملـية الجراحية التى تستلزم البقاء بالمستشفى أكثر من ٢٤ ساعة إلى ٧٢ ساعة وبحد أدنى خمسة جنيهات . و ١٠% من قيمة العملية الجراحية التى تستلزم الـبقاء بالمستشـفى أكـثر مـن ٧٢ سـاعة وبحد أدنى ١٠ جنيهات . وألزم القرار المستشـفيات أن تمسـك سجلاً بذلك ودفتر إيصالات لذلك ، وأن تورده فى المواعيد المقررة على النماذج (٤١ ، ٤٥) ضرائب .

٣- مصلحة الجمارك : (بالنسبة للمستخلص الجمركى)

كلفـت المـادة (٧٧) مـن القانون مصلحة الجمارك أن تحصل من كل شخص يـزاول مهنة التخليص الجمركى من غير أشخاص القطاع العام ، مبلغاً يحدد بقرار من وزير المالية من كل بيان جمركى يقدمه للمصلحة وذلك لحساب الضريبة المستحقة على المخلـص . وعلى ذلك فهذا الخصم يتعلق بمن يزاولون مهنة التخليص الجمركى بصفة حـرة ولحسـابهم الخاص وعلى نحو مستقل وقد حدد قرار وزير المالية رقم ١٧٤ لسنة

١٩٨٢ هذه المبلغ بمقدار ١٠٠ قرش عن كل بيان جمركى ، تسلم به المصلحة للمستورد إيصالاً به ، وتقوم بتوريده فى المواعيد المقررة بالمادة (٧٨) .

أحكام عامة بالتحصيل :

ألزمت المادة (٧٨) من القانون الجهات التى كلفها القانون بالخصم والتحصيل لحساب الضريبة سالفة الذكر بأن تورد قيمة ما حصلته لحساب الضريبة المستحقة إلى مصلحة الضرائب فى موعد أقصاه آخر إبريل ويوليو وأكتوبر ويناير من كل عام .

كما أوجبت عليهم تقديم بيان تفصيلى بالمبالغ التى خصمت لحساب كل ممول أو حصلت منه خلال الثلاثة أشهر السابقة وذلك طبقاً للأوضاع والإجراءات التى يحددها وزير المالية بقرار منه .

ولكن نظراً لأن عمليات الخصم والتحصيل تؤخذ مقدماً تحت حساب الضريبة ، لذا فقد أوجبت المادة (٧٩) على مصلحة الضرائب أن ترد إلى الممول من تلقاء ذاتها المبالغ المحصلة طبقاً لنظام الخصم أو التحصيل لحساب الضريبة بالزيادة على الضريبة المستحقة من واقع إقراره المعتمد من محاسب ، وذلك خلال إثنى عشر شهراً تبدأ من نهاية المهلة المحددة لتقديم الإقرار ، ما لم تقم المأمورية بإخطار الممول بعناصر ربط الضريبة خلال هذه الفترة وإلا استحق الممول مقابل يحدده طبقاً لأحكام المادة (١٧٢) من القانون ، ابتداء من نهاية مدة الاثنى عشر شهراً حتى تاريخ الرد .

ضمانات التحصيل :

وضع القانون عدداً من الضمانات الكفيلة بتحصيل مبلغ الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية والحرة من أهمها .

١- قاعدة ادفع ثم استرد :

حيث أوجب القانون على الوجه المتقدم أن يخصم ويحصل من أرباح الممول مقدماً عند قبضه للدخل أثناء السنة الضريبية ، مبلغاً تحت حساب الضريبة ، وذلك فى المواد (٧٤ ، ٧٥ ، ٧٦ ، ٧٧) . فإذا تحصل منه مبلغاً بالزيادة على مبلغ الضريبة المربوط عليه ، فقد أوجب فى المادة (٧٩) رد هذه الزيادة إليه وهو ما يعد تطبيقاً حياً لقاعدة ادفع ثم استرد .

٢- تدعيم الإدارة بسلطات واسعة فى التحصيل :

فقد ألزمت المادة (٧٣) الممول بإمساك دفاتر منتظمة مثل دفترا ليومية ودفتر الإيصالات ، كما ألزمته المادة (٧٩) بتمكين موظفى مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية من الإطلاع على ما لديه من دفاتر ومستندات ومحررات وفقاً للأوضاع المحددة فى المادة (١٤٤) وفى الميعاد الذى تحدده المأمورية بموجب خطاب موصى عليه بعلم الوصول ، لفحص الدفاتر بمقر المنشأة.

* * *

تلك هى الأحكام الضريبية للضريبة الموحدة على إيرادات المهن غير التجارية والحرة ، تم التعرف عليها فى أوعيتها وكيفية ربط وتحصيل دينها . وننتقل من خلال المطلب التالى لبيان آخر الإيرادات التى تدخل فى وعاء الضريبة الموحدة وهى إيرادات الثروة العقارية .

المطلب الثالث

إيرادات الثروة العقارية

تمثل إيرادات الثروة العقارية آخر الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة الموحدة . وقد نظم المشرع الضريبى أحكامها فى الباب الخامس من قانون الضريبة الموحدة على الأشخاص الطبيعيين فى المواد من (٨١) : ٨٧) . وسنتبع نفس المنهج السابق إتباعه مع الإيرادات السابقة الداخلة فى وعاء الضريبة الموحدة ، وذلك بالتعرف على وعائها فى فرع أول تم على أحكام ربطها وتحصيلها فى فرع ثان .

الفرع الأول

وعاء الضريبة الموحدة على إيرادات الثروة العقارية

للتعرف على وعاء هذه الضريبة ينبغى بداية أن نذكر الإيرادات الداخلة فى وعائها وتلك المعفاة منها .

(أولاً)

الإيرادات الخاضعة للضريبة

أخضعت المادة (٨١) لهذه الضريبة نوعين من الإيرادات هما : إيرادات الأراضى الزراعية وإيرادات العقارات المبنية ، ونوضحهما تباعاً .

النوع الأول – إيرادات الأراضى الزراعية :

فرق القانون فى المعاملة الضريبية بين إيرادات نوعين من الاستغلال الزراعى هما الاستغلال العادى والاستغلال المتميز على النحو التالى :.

(أ) إيرادات الاستغلال العادى :

يقصد بالاستغلال العادى للأراضى ، تأجيرها أو زراعتها حقولاً بيضاء لا غراس فيها . والتى تسمى عادة بالأطيان الزراعية ، وتجب الضريبة على الإيرادات الناتجة من زراعتها سواء تم زراعتها فعلا من مالكها أو مستأجرها ، أو لو كانت قابلة للزراعة ولكنها لم تزرع بالفعل . والأراضى القابلة للزراعة هى الأراضى الداخلة فى نطاق الزمام المسجل بدفاتر المساحة ، فإن خرجت من هذا الزمام فإنها لا تخضع لهذه الضريبة .

والإيراد الناتج من الاستغلال العادى للأرض الزراعية ، أخضعت المادة(٨٢) من القانون الموحد على إيرادات الثروة العقارية ، بحيث حدد إيرادها على أساس القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة المفروضة طبقاً للقواعد المنصوص عليها فى القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ الخاص بضريبة الأطيان ، وذلك بعد خصم ٢٠% مقابل جميع التكاليف .

والقيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط ضريبة الأطيان الزراعية تتحدد بسبعة أمثال الضريبة على الأطيان الزراعية ، ويبلغ سعر الضريبة التى تؤخذ من هذه القيمة الإيجارية ١٤% .

ويدل هذا على أن المشرع الضريبى إعتمد هنا على التقدير الحكمى للإيراد هنا. وهذا هو الأصل أن يكون تحديد إيرادات العقارات حكمياً على أساس القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة على الأطيان . ومع ذلك فقد أجاز القانون للممول إجراء تقدير إيراداته على الأساس الفعلى لا الحكمى بشروط معينة سيأتى بيانها .

(ب) إيرادات الاستغلال المتميز :

يعنى الاستغلال المتميز للأراضى الزراعية استخدام غرسها فى إنتاج المحاصيل البستانية ، ونباتات الزينة والطبية والعطرية ، أو استعمال الأرض فى إنتاج مشاتل تلك المحاصيل والنباتات . وقد لاحظ المشرع الضريبى أن هذا الاستغلال يتميز بأنه يحقق إيرادات مرتفعة عن الاستغلال العادى للأرض الزراعية، لذلك أخضعها لمعاملة ضريبية مختلفة ، ميز فيها بين ثلاثة أنواع من الاستغلال الزراعى المتميز هى :

١- إيرادات المحاصيل البستانية :

تنتج المحاصيل البستانية من الأراضى المغروسة بأشجار الفاكهة والتى تسمى عادة بالحدائق أو البساتين . وقد أخضعها القانون للضريبة بموجب المادة (٨٢/٢) ، حيث اشترط أن تتجاوز المساحة المزروعة منها ثلاثة أفدنة .

وقد تطلب القانون فى المادة (٨٢) أن يصدر قرار من وزير المالية بالاتفاق مع وزير الزراعة بتحديد أعمار أشجار الفاكهة التى تعتبر بعدها منتجة وبيان أنواع المحاصيل البستانية . وقد صدر قرار وزير المالية رقم ٢٢٦ لسنة ١٩٨٢ محدداً ذلك فى ظل القانون المعدل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

٢- إيرادات نباتات الزينة والنباتات الطبية والعطرية :

نباتات الزينة كالورود باختلاف أنواعها ، والنباتات الطبية والعطرية ، كالياسمين والنعناع والريحان والكزبرة والكمون والكراوية والشمر واليانسون . كل هذه النباتات التى حددها قرار وزير المالية المذكور رقم ٢٢٦ لسنة ١٩٨٢ ، أخضع المشرع الضريبى إيراداتها للضريبة بالمادة (٨٢ / ٢) . ولكنه اشترط أن تتجاوز المساحة المزروعة منها فداناً واحداً .

٣- إيرادات مشاتل المحاصيل البستانية :

مشاتل المحاصيل البستانية كما حددها قرار وزير المالية المذكور رقم ٢٢٦ لسنة ١٩٨٢ هى. مشاتل أشجار الفاكهة ومشاتل نباتات الزينة ومشاتل الأشجار الخشبية . وهذه المشاتل أخضع القانون كافة إيراداتها للضريبة أياً كانت المساحة المزروعة منها ، ولم يعف منها سوى المشاتل المنشأة للمنفعة الخاصة لأصحابها .

ويلاحظ أن المشرع الضريبى تشدد فى الإعفاءات من هذه الدخول المتميزة الثلاثة كلما ارتفع دخلها . فلم يعف أية مساحة مستغلة مشاتل ، وأعفى فداناً واحداً من نباتات الزينة والطبية والعطرية ، وأعفى ثلاثة أفدنة من المحاصيل البستانية .

ولكنه وحد من القواعد التى يتم بموجبها تقدير الإيراد الحكمى لهذه الأنواع الثلاثة وهى أن يتم تقدير الإيراد على أساس مثل القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط ضريبة الأطيان إذا كان حائز الغراس هو مستأجرها . وعلى أساس مثلى القيمة الإيجارية إذا كان حائز الغراس مالكاً للأرض ، لأنه لا يدفع إيجاراً عنها .

وكما قدر إيراد الاستغلال الزراعى المتميز حكمياً فى المادة (٨٢) على الوجه المذكور ، فإنه قدر تكاليف الحصول عليها حكمياً كذلك فى نفس المادة بنسبة ٢٠% من القيمة الإيجارية تخصم من إجمالى الإيراد . فضلاً عن أنه يخصم منها بموجب المادة (٨٧ / ٢) ما سدده الممول من ضرائب عقارية أصلية على الأرض.

النوع الثانى – إيرادات العقارات المبنية :

إيرادات العقارات المبنية تخضع أصلاً للضريبة المقررة بموجب القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٧ . وهى تجب على العقارات المبنية الواقعة بدائرة المدن . وتشمل الإيرادات الناتجة من تأجير وحداته للسكن أو لغيرها ، وكذا من تأجير التركيبات التى

تقـــام على أسطح أو واجهات العقارات أو إذا كان التركيب مقابل نفع أو أجر ، فيما عدا تلك التركيبات التى تعلق على واجهات المحلات للإعلان عنه أو عن بضائعه .

وقـــد أوجب قانون الضريبة الموحدة فى المادة (٨٣) الضريبة على إيرادات العقـــارات المبنية أياً كان حائزها سواء كان هو مالكها أم واضعاً يده عليها ، أم كان شخصـــاً تقـــرر له حق الانتفاع بها ، فالعبرة ليست بملكية العقار المبنى ولكن العبرة هـــى بـــتملك الإيـــراد العقارى دون تملك مصدره ، كما قضت بذلك أحكام محكمة الـــنقض . وعلى ذلك أقر القانون فى المادة (٨٣ / ٢) معاملة الإيرادات الناتجة من تقرير حق الانتفاع معاملة الإيرادات الناتجة من الأموال المملوكة ملكية تامة .

وتقـــدر إيرادات هذه الضريبة بطريقة حكمية ، على أساس القيمة الإيجارية المـــتخذة أساســـاً لـــربط ضـــريبة المبانى المفروضة بالقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ مخصـــوماً منها مصروفات الإدارة والاستهلاك ، وقيمة الضرائب العقارية الأصلية التى سددها الممول بموجب القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ وإضافاته (م ٨٧ / ٢) و ٢٠% مقابل جميع التكاليف والقيمة الإيجارية لمسكن الممول وأسرته . (م ٨٣) .

(ثانياً)
الإيرادات المعفاه من الضريبة

أعفى القانون عدة إيرادات عقارية من الخضوع لهذه الضريبة بعضها يخص الأراضى الزراعية والآخر يخص العقارات المبنية :

(أ) أما إعفاءات الأراضى الزراعية : فهى

١- الإعفـــاء المقـــرر بالبند ثانياً من المادة (٣٦) من القانون : أى المتعلق بإعفاء أرابـــح منشـــآت استصلاح أو استزراع الأراضى لمدة عشر سنوات إعتباراً من أول سنة ضريبية تالية لتاريخ إعتبار الأرض منتجة .

٢- إعفــاءات الاســتغلا الزراعى المتميز : حيث أعفى من الخضوع للضريبة إيرادات ثلاثــة أفدنة منتجة للمحاصيل البستانية ، وإيراد فدان واحد منتج لنباتات الزينة والنباتات الطبية والعطرية والمشاتل المنشأة للمنفعة الخاصة لأصحابها ، (م٨٢) .

٣- المساحات المرزوعة فى الأراضى الصحراوية : وأعفاها من الخضوع للضريبة بمدة عشر سنوات تبدأ من التاريخ الذى تعتبر فيه الأرض منتجة .

(ب) وأما إعفاءات العقارات المبنية :

فقد أعفت المادة (٨٣) من الخضوع لهذه الضريبة ، القيمة الإيجارية للمسكن الخاص الذى يقيم فيه الممول هو وأسرته .

• • •

وإلــى جانــب تلــك الإعفاءات فإن القانون تطلب خصم عدة تكاليف من وعاء الضريبة سنتعرف عليها من خلال الفرع التالى مع أحكام ربط وتحصيل هذه الضريبة .

الفرع الثانى

ربط وتحصيل الضريبة الموحدة على إيرادات الثروة العقارية

ونوضح أحكام ربطها ثم ترادفها بقواعد تحصيلها

(أولاً)
ربط الضريبة

تقدير قيمة وعائها :

ربــط القــانون الضريبة على صافى الإيرادات الناتجة من الأراضى الزراعية والعقــارات المبنــية . وفى سبيل تصفيته لإيراداتها أخذ القانون بالتقدير الحكمى للإيراد

والتقدير الحكمى للتكاليف الواجبة الخصم . وهذا بحسب الأصل . ولكنه مع ذلك لم يمنع باتباع طريقة التقدير الفعلى إذا رغب الممول فى ذلك . ونوضح هاتين الطريقتين :

(أ) التقدير الحكمى لصافى الإيراد :

الأصـــل فى تقدير إيرادات العقارات المبنية والزراعية ان يكون حكمياً . وقد حـــدده القـــانون بالنسبة للعقارات الزراعية بأن يكون بحسب القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة على الأطيان الزراعية المحددة بموجب القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ (م٨٢) .

أمـــا بالنســـبة للعقـــارات المبنـــية فـــتقدر إيراداتها حكمياً على أساس القيمة الإيجاريـــة المـــتخذة أساساً لربط الضريبة على العقارات المبنية المفروضة بالقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ . (م٨٣) .

والتصـــفية الحكمـــية لإيـــرادات العقـــارات الزراعية والمبنية ، اقتضت من المشرع الضريبى أن يحدد نسبة حكمية للتكاليف الواجبة الخصم من هذه الإيرادات . وقـــد حددهـــا بنســـبة ٢٠% تخصم مقابل جميع التكاليف . (م٨٢ ، ٨٣) إلى جانب خصم ما سدده الممول من ضرائب عقارية أصلية على العقارات الزراعية أو المبنية (م٨٧ / ٢)

(ب) التقدير الفعلى لصافى الإيراد :

إذا كـــان الأصـــل فى تقدير الدخل العقارى أن يكون التقدير حكمياً ، إلا أن القـــانون لـــم يحرم الممول من أن يطلب الاحتكام إلى الطريقة الفعلية فى تقدير دخله الإجمـــالى وتكالـــيف الحصـــول عليه . بحيث يكون تقدير صافى إيراده بالفرق بين إيراداته الفعلية وتكاليفه الفعلية .

وقـد أجـازت ذلـك المادة (٨٤) بقولها : " ويجوز للممول أن يطلب تحديد إيـرادات الثروة العقارية المنصوص عليها فى المادتين ٨٢ ، ٩٣ من هذا القانون ، على أساس الإيراد الفعلى " .

ولكن المادة (٨٤) وضعت (شروطاً) لاستجابة طلب الممول بمحاسبته على أساس إيراداته ومصروفاته الفعلية وهى :

١- **أن يتضمن طلبه جميع عقاراته الزراعية أو المبنية** : بمعنى أن حقه فى اختيار طـريقة الـتقدير الفعلى لا يجوز أن يتجزأ ، فلا يجوز أن يطلب محاسبته فعلياً عن بعض إيراداته العقارية ، ومحاسبته حكمياً عن باقى إيراداته العقارية من نفس النوع.

٢- **أن يقـدم طلـبه خلال فترة تقديم الإقرارات السنوية** : أى خلال الثلاثة شهور الأولى من كل سنة ميلادية .

٣- **أن يكون ممسكاً لدفاتر منتظمة قانوناً** : أى بأن تتسم بالأمانة وأن تظهر الحقيقة وتكون منتظمة من حيث الشكل وفقاً للأصول المحاسبية السليمة . (م١٠٠)

ويلاحـظ أنه إذا اختار الممول طريق التقدير الفعلى ، فلا يجوز له الرجوع فيه فى نفس السنة الضريبية حتى ولو تبين له أنه فى غير صالحه ، أما فى السنوات التالية فيجوز له ذلك ، لأنه حق يتجدد سنوياً .

ربط دين الضريبة :

بـتقدير صـافى الإيـراد الخاضع للضريبة على النحو المتقدم ، بالفرق بين الإيـرادات والتكاليف سواء الفعلية أو الحكمية ، يتحدد وعاء هذه الضريبة. وهنا يتم تحديد مبلغ الضريبة الواجب اقتطاعه من هذا الوعاء على فرض أنه الدخل الوحيد له دون باقى الإيرادات الخاضعة للضريبة الموحدة .

ويـــتم تحديد مبلغ الضريبة بإعمال أسعار الضريبة الموحدة المنصوص عليه فى المادة (٩٠) من القانون على النحو الذى سيأتى بيانه تفصيلاً .

ويـــربط هذا الدين فى ذمة الممول صاحب الحق فى الإيراد العقارى ، سواء كـــان هو مالك العقار أم لا ، إذ أن الواقعة المنشئة للضريبة هنا هى بالحصول على الإيراد . فالعبرة هى بملكية الدخل العقارى وليس بملكية العين العقارية . وقد قررت هـــذا المبدأ المادة (٨٢) بقولها : " ويحدد صافى الإيراد الخاضع للضريبة باسم حائز الغراس ، سواء كان مالكاً للأرض أو مستأجراً لها ، ويكون باطلاً أى إتفاق أو شرط يخالف ذلك " .

(ثانياً)
تحصيل الضريبة

بعـــد تحديد دين الضريبة وربطه فى ذمة الممول وفقاً لما تقدم ، يتم تحصيل هذا الدين . وقد حدد القانون طرقاً لهذا التحصل وضمانات لذلك نتعرف عليها .

طرق تحصيلها

إتـــبع القانون طريقة وحيدة لتحصيل هذه الضريبة وهى طريقة الدفع بمعرفة الممـــول . ولكنه فى سبيل تحقيقه لإيراد ضريبى لحساب الخزانة العامة للدولة أثناء الســـنة المالية أو الضريبية ، فقد ألزم فى المادة (٨٥) الممول الذى يملك عقاراً مبنياً أو أكثر أو أطياناً زراعية يزيد مجموع صافى إيراداته من قيمتها الإيجارية على حد الإعفـــاء المقـــرر للأعـــباء العائلية بأداء مبالغ تحت حساب هذه الضريبة بعد خصم الضرائب العقارية منها .

وقد ألزم القانون الممول العقارى بأداء هذه المبالغ تحت حساب الضريبة إلى جهتين هما :

١- مكتب التحصيل العقارى المختص :

أوجب القانون فى (م٨٥) على مالكى العقارات المبنية أو الزراعية ، أن يقدموا بياناً بجميع العقارات المبنية والأراضى الزراعية التى يمتلكونها وقيمتها الإيجارية إلى مكتب التحصيل الواقعة فى دائرته هذه العقارات. كما ألزمهم بأداء هذا الجزء من المبالغ تحت حساب الضريبة إلى هذه المكاتب مقابل قسائم تحصيل تأخذ حكم السند للوفاء بالضريبة .. وأوجب على مكاتب التحصيل حصر هؤلاء المالكين وإخطار مصلحة الضرائب بهم ، وتوريد المبالغ التى حصلتها إليها كل ثلاثة أشهر خلال الخمسة عشر يوماً التالية لنهاية تلك الشهور الثلاثة .

٢- مأموريات الضرائب العقارية :

خصت المادة (٨٦) مأموريات الضرائب العقارية بتحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة على الإيرادت الناتجة من الاستغلال الزراعى المتميز بأنواعه الثلاثة المذكورة ، بما يوازى مثل ضريبة الأطيان الزراعية إذا كان حائز الغراس مستأجر للأرض ، وعلى أساس مثلى هذه الضريبة إذا كان حائز الغراس مالكاً للأرض . وتحصل هذه المبالغ فى ذات المواعيد المحددة لتحصيل ضريبة الأطيان الزراعية وبذات إجراءاتها ، وتوريدها إلى مأموريات الضرائب المختصة وفقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية .

ويلاحظ أنه على الرغم من أن تحصيل هذه المبالغ لحساب الضريبة يتم مقدماً ، إلا أن المشرع الضريبى أغفل هنا ما قد راعاه مع ضريبتى الإيرادات التجارية والصناعية وإيرادات المهن غير التجارية ، من أن يحدد قيمة المبالغ التى

ينـبغى توريدهـا ، ومـن أن يجرى مقاصة فى نهاية السنة المالية أو الضريبية ترد بموجبها إلى الممول المبالغ التى تم تحصيلها منه بالزيادة عن دين الضريبة الواجب فـى ذمـته . ومع عدم النص عليه هنا إلا أنه مبدأ يبلغ قدراً من العدالة مما يقتضى الأخذ به هنا خاصة وأن المشرع الضريبى إتبعه مع باقى أوعية الضريبة الموحدة .

ضمانات التحصيل :

من أهم ضمانات تحصيل دين الضريبة التى أقرها المشرع الضريبى هنا هى :

١- **قـاعدة ادفع ثم استرد :** حيث أوجب فى المادتين (٨٥ ن ٨٦) تحصيل مبالغ مقدمـاً لحساب الضريبة . والتى تجيز القواعد العامة إسترداد ما يكون قد ورد منها تحت حساب الضريبة بالزيادة .

٢- **وحـدة الأسرة كممول واحد :** فمن باب سد باب التهرب من هذه الضريبة ، فقـد اعتـبر القـانون فى المادة (٨٢) الممول وزوجته وأوراده القصر حائزاً واحداً للغـراس فى تطبيق حكم هذه المادة وتحددت الإيرادات باسمه ، ما لم تكن الملكية قد آلـت إلى الزوجة وللأولاد القصر عن طريق الزوج أو الوالد بحسب الأحوال . بيد أنه يلاحظ أن هذا الحكم خاص بالضريبة على إيرادات الأراضى الزراعية ولم ينص عليه القانون بالنسبة للضريبة على إيرادات الأراضى المبنية .

* * *

بمـا تقدم يكون وعاء الضريبة الموحدة قد تحدد بإيراداته الثلاثة المكونة له وهـى إيـرادات النشـاط الـتجارى والصناعى ، وإيرادات المهن غير التجارية ، وإيـرادات الثروة العقارية . وبقى أن نتعرف على الأحكام العامة للضريبة الموحدة التى تنطبق على جميع هذه الإيرادات من خلال المبحث التالى

المبحث الثانى
الأحكام العامة للضريبة الموحدة

حدد القانون في بابه السادس أحكاماً عامة تنطبق على جميع الإيرادات الخاضعة لهذه الضريبة الموحدة ، وهى إيرادات النشاط التجارى والصناعى ، وإيرادات المهن غير التجارية ، وإيرادات الثروة العقارية . إلى جانب امتداد بعض هذه الأحكام العامة لتشمل باقى الإيرادات الخمسة التى شملها هذا القانون والتى نص عليها فى المادة (٥) منه وهى إيرادات رؤوس الأموال لمنقولة ، وإيرادات المرتبات وما فى حكمها .

ونتعرف على هذه الأحكام العامة فى مطلبين على النحو التالى.:

المطلب الأول – ربط الضريبة الموحدة .

المطلب الثانى – تحصيل الضريبة الموحدة .

المطلب الأول

ربط الضريبة الموحدة

حين تتوافر الواقعة المنشئة للضريبة بشروطها التي حددها القانون ، هنا ينشأ دين الضريبة في ذمة الممول . والواقعة المنشئة لدين الضريبة الموحدة هي واقعة تحقق الربح أو الإيراد الصافي في ختام السنة الضريبية ، أي حين تنتهي السنة الضريبية وقد حقق الممول ربحاً صافياً ، أو حين تنقطع هذه المدة لأي سبب من أسباب انقطاعها بوفاة الممول أو بانتهاء إقامته في مصر ، أو بالتنازل عن المنشأة أو اندماجها أو انقضائها أو بغيرها وقد حقق ربحاً .

وعلى ذلك لا ينشأ دين الضريبة في ذمة الممول لحظة اكتسابه الدخل أثناء السنة الضريبية إذ قد يتعرض لخسارة أو لتكاليف تزيد عن مبلغ الربح الذي حققه ، ولكن العبرة هو بانتهاء السنة الضريبية وقد حقق الممول ربحاً يزيد على حد الإعفاء المقرر للأعباء العائلية . فهنا ينشأ دين الضريبة في ذمته .

كذلك فإن دين الضريبة لا تتأخر نشأته في ذمة الممول لحين ربط مصلحة الضرائب الضريبة عليه ، ولكن دين هذه الضريبة ينشأ في ذمة الممول بمجرد توافر الواقعة المنشئة له وهي هنا انتهاء السنة الضريبية بأرباح ، ثم يأتي دور مصلحة الضرائب الكاشف لهذا الدين بتقديرها له وربطه في ذمته .

وتثير عملية ربط الضريبة عدة موضوعات نتناولها في فروع ثلاثة هي :

الفرع الأول – تقدير وعاء الضريبة الموحدة .

الفرع الثاني – تحديد مبلغ الضريبة الموحدة .

الفرع الثالث – تعديل ربط الضريبة الموحدة .

الفرع الأول

تقدير وعاء الضريبة الموحدة

سبق التعرف على كيفية تقدير كل إيراد من الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة الموحدة ، وبالتالى فسيتم التركيز هنا على ما يستعان به عادة فى تقدير هذا الوعاء من إقرارات ودفاتر منتظمة .

فالأصل أن تتعاون الإدارة الضريبية مع الممول فى تقدير وعاء الضريبة ، على اعتبار أنه أعلم الناس بحقيقة دخله أو ثروته . لذلك ألزم المشرع الضريبى هنا الممول بتقديم إقرار ضريبى لجهة الإدارة فى مواعيد معينة متضمناً مركزه المالى الخاضع للضريبة ، كما ألزمه بإمساك دفاتر منتظمة يستدل منها على حقيقة إيراداته ونفقاته المتعلقة بهذه الضريبة ، ونبين أحكامها على الترتيب .

أولاً – التقدير بإقرار الممول :

خصص القانون الفصل الثالث من الباب السادس لبيان أحكام تقديم الإقرار الضريبى وكذا الدفاتر ، فى المواد من (٩١) وحتى (١٠٢) . وتتلخص أحكامها فى الآتى :

الإيرادات الواجب تقديم الإقرار عنها :

ألزمت المادة (٩١) الممول أن يقدم إقرار سنوياً مبيناً به الإيرادات والتكاليف وصافى الأرباح والخسائر عن السنة السابقة . وقد حددت ثلاثة أنواع من مصادر الدخل التى تتحقق منها هذه الإيرادات ، هى التى ألزمت مموليها بتقديم هذا الإقرار ، وهى الواردة بالبنود (٢ ، ٤ ، ٥) من المادة (٥) من القانون ، أى هى :

١ – النشاط التجارى والصناعى .

٢ – نشاط المهن غير التجارية .

٣ – نشاط الثروة العقارية .

الإيرادات المعفاة من تقديم الإقرار :

أعفـــى القانون من الالتزام بتقديم الإقرار السنوى نوعين من الإيرادات التى سبق ذكرها مع الضريبة شبه الموحدة وهما :

١- إيرادات رؤوس الأموال المنقولة وأعفاها بالمادة (١٤) .

٢- وإيرادات المرتبات والأجور وما فى حكمها وأعفاها بالمادة (٦٢) .

ومـــع ذلـــك فلقـــد ذكر القانون حالات خاصة أعفاها من تقديم الإقرار، على الـــرغم مـــن أنها تندرج ضمن الأنشطة الثلاثة المذكورة الواجب تقديم إقرار عنها . وهذه الحالات المستثناة هى :

١- الضـــريبة على التصرف فى رؤوس الأموال العقارية داخل كردون المدينة : إذ نظم لها أحكاماً ضريبية خاصة لتحديد وعاءها وسعر الضريبة فيها ، وأعفى مموليها مـــن تقديـــم الإقـــرار الضريبى عنها بالمادة (٢٢) وذلك استثناء من إيرادات النشاط التجارى والصناعى .

٢- الضـــريبة علـــى بعـــض الدخـــول غير التجارية العارضة : وهى الدخول التى تتعلق بمكافـــآت الإرشـــاد والتبلـــيغ عـــن جرائم التهرب الضريبى ، وبالمبالغ التى يحصل عليها المهنـــيون الأجانب غير المقيمين . وهذه أخضعها القانون فى المادة (٧٠) لضريبة خاصة فى سعرها وأحكام ربطها وتحصيلها ، وأعفى مموليها من تقديم هذا الإقرار السنوى عنها .

٣- بعـــض المموليـــن العقارييـــن : فلقد أعفت المادة (٨٧) من تقديم هذا الإقرار ، الممـــول الذى يقتصر دخله على إيرادات الثروة العقارية فقط ، ولم يتجاوز مجموع صـــافى دخله منها حد الإعفاء المقرر للأعباء العائلية ، ويعد هذا الحكم استثناء على أحكام الضريبة على إيرادات الثروة العقارية التى ألزم القانون مموليها بتقديم الإقرار السنوى عنها .

المكلفون بتقديم الإقرار :

خاطبت مواد هذا الفضل الممولين من أصحاب تلك الإيرادات الثلاثة ، فألزمتهم بتقديم هذا الإقرار السنوى فى الميعاد المقرر ، ويلتزم بتقديمه الممول سواء كان فرداً أو شريكاً فى شركة أشخاص أو شركة محاصة أو شركة واقع . وسواء كان بالغاً أم قاصراً أم محجوراً عليه أم غائباً ، إذ كلفت المادة (٩٣) النائب أو الولى أو الوصى أو القيم عليه بتقديم هذا الإقرار وسداد الضريبة المستحقة من واقعه .

وفى حالة وفاة الممول خلال السنة الضريبية فقد ألزمت المادة (٩٤) ورثته أو وصى التركة أو مصفيها أن يقدم هذا الإقرار وأن يؤدى الضريبة المستحقة عليه من مال التركة .

موعد تقديم الإقرار :

حدد القانون موعداً سنوياً دائماً ومواعيد أخرى خاصة تناسب بعض الحالات العارضة ، ورتب على عدم تقديم الإقرار فى هذا الموعد عقوبات معينة .

١- الموعد السنوى : حدد القانون فترات محددة سنوياً يلتزم الممول بتقديم الإقرار خلالها عن نشاطه فى العام السابق . وهى الثلاثة شهور الأولى من السنة الميلادية. فقال فى المادة (٩١) : " ويقدم الإقرار مقابل إيصال أو يرسل بالبريد الموصى عليه بعلم الوصول إلى مأمورية الضرائب المختصة قبل أول إبريل من كل سنة على النموذج الذى تحدده اللائحة التنفيذية " . وقد حددت المادة (٤٥) من اللائحة التنفيذية النموذج(١) ضريبة موحدة ليقدم الإقرار بموجبه أو على أية ورقة مشتملة بياناته .

ويجب تقديم الإقرار حتى ولو كان مجموع صافى دخل الممول لا يتجاوز حد الإعفاء المقرر للأعباء العائلية ، وإذا تنوعت أو تعددت منشآت الممول التجارية

والصناعية والمهنية ، قدم الممول إقراراً واحداً عنها إلى مأمورية الضرائب المختصة وهى التى يقع فى دائرتها المركز الرئيسى لنشاطه المهنى (م٤٤) من اللائحة التنفيذية . ويجوز للممول تصحيح أو تعديل إقراره الضريبى المقدم فى الميعاد المحدد بالقانون وذلك قبل السير فى إجراءات فحصه ، على أن يقدم إلى المأمورية كافة المستندات المؤيدة لذلك . (م٤٥) من اللائحة التنفيذية .

٢- المواعيد الخاصة :

تطلب القانون تقديم الإقرار الضريبى فى غير موعده السنوى فى حالتين هما:

- **حالة وفاة الممول خلال السنة** : فألزمت المادة (٩٤) من القانون ورثته أو وصى التركة أو المصفى أن يقدم الإقرار الضريبى عن الفترة السابقة على الوفاة ، خلال تسعين يوماً من تاريخ الوفاة .
- **حالة انقطاع إقامة الممول** : ففى هذه الحالة أوجبت المادة (٩٥) على الممول أن يقدم الإقرار الضريبى قبل انقطاع إقامته بستين يوماً على الأقل ، ما لم يكن هذا الانقطاع لسبب مفاجئ خارج عن إرادته . وقد أوجبت اللائحة التنفيذية فى المادة (٤٥) على مأمورية الضرائب أن تخطره بمقدار الضريبة المستحقة عليه خلال شهر من تاريخ وصول الإقرار إليها .

٣- عقوبة عدم تقديمه :

رتبت المادة (٩٢) عقوبة على الممول الذى يتخلف عن تقديم الإقرار الضريبى فى الميعاد بتسديد مبلغ إضافى للضريبة يعادل ٢٠% من الضريبة المستحقة من واقع الربط النهائى . ويخفض هذا المبلغ إلى النصف إذ تم الاتفاق بين الممول والمصلحة دون الإحالة إلى لجان الطعن . فضلاً عن عقوبته بغرامة لا تقل عن مائة جنيه ولا تجاوز خمسمائة جنيه ، وتضاعف الغرامة فى حالة العود خلال ثلاث سنوات . (م١٨٧/٤) .

مرفقات الإقرار :

ينبغى فى الإقرار أن يشمل على بيانات حقيقية عن أرباح وخسائر الممول ، وإلا فقد حجيته أمام مصلحة الضرائب . (م٩٩) وقد أوجب القانون على الممولين أن يبينوا فى إقراراتهم الأدلة والأسس التى اعتمدوا عليها فى تقدير إيراداتهم الصافية . (م١٠١) وألــزمهم بأن يرفقوا بإقراراتهم المستندات والوثائق التى تدل على مطابقتها للحقيقة . ويفرق فى ذلك بين إقرارات نوعين من النشاط هما :

(١) مرفقات إقرار النشاط التجارى والصناعى :

ألزمــت المــادة (٩٦) كــل ممــول له نشاط تجارى أو صناعى ، أن يرفق بإقراره الضريبى المستندات التى تدل على إيراداته المدرجة به وهى :

- حسابات التشغيل والمتاجرة .
- حساب الأرباح والخسائر .
- آخر ميزانية .
- فضلاً عن المستندات الأخرى التى حددتها المادة (٤٦) من اللائحة التنفيذية.

كمــا تطلبــت المــادة (٩٦) أن تكون الإيرادات المدرجة بالإقرار الضريبى مســتندة إلــى الدفاتر والسجلات والمستندات التى يصدر بها قرار من وزير المالية وذلك فى الأحوال التالية :

١- إذا كان رأس مال النشاط التجارى أو الصناعى يزيد على عشرين ألف جنيه وفقاً للعقد أو السجل التجارى أو الصناعى .

٢- إذا تجاوز صافى ربح هذا النشاط وفقاً لآخر إقرار وربط نهائىَ عشرة آلاف جنية سنوياً .

٣- إذا تجــاوز رقم أعمال النشاط التجارى أو الصناعى للمنشأة مائة ألف جنيه فى السنة .

وقد اشترطت المادة (٩٧) أن تكون بنود هذا الإقرار وبياناته ووثائقه المرفقة به معتمدة من محاسب قانونى وفقاً لأحكام القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ المتعلق بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة ، كما اشترط أن تكون مذيلة بشهادة بنتيجة الفحص وأن الفحص تم طبقاً لأساليب وأصول وقواعد المحاسبة والمراجعة السليمة المتعارف عليها .

فإذا لم يراع ما تقدم من شروط فقد الإقرار وبياناته ووثائقه المرفقة به حجيتها أمام مصلحة الضرائب . (م٩٩) .

(٢) مرفقات إقرار نشاط المهن غير التجارية :

ألزمت المادة (١٠٢) الممول الذى يزاول مهنة غير تجارية بأن يرفق بإقراره الضريبى السنوى جميع المستندات التى تحددها اللائحة التنفيذية . وقد حددت المادة (٤٨) من اللائحة التنفيذية هذه المستندات بالآتى :

١- شهادة ببيان المبالغ المخصومة أو المحصلة لحساب الضريبة المنصوص عليها فى المواد من (٧٤ : ٧٧) من القانون .

٢- كشف ببيان الاستهلاكات .

٣- كشف بتفاصيل المصروفات الواردة بحساب الإيرادات والمصروفات .

ثانياً – التقدير من واقع سجلاته المنتظمة :

أوجب القانون فى المادة (٩٦) على الممولين الذين لهم نشاط تجارى أو صناعى ، ويزيد رأسمال نشاطهم على ٢٠,٠٠٠ جنيه ، أو تتجاوز صافى أرباحهم ١٠,٠٠٠ جنيه ، أو إذا تجاوز رقم أعمال نشاطهم ١٠٠,٠٠٠ جنيه سنوياً ، أن يمسكوا دفاتر وسجلات يصدر بها قرار من وزير المالية .

وقد حددت هذه الدفاتر والسجلات وهى : دفتر اليومية الأصلى ، ودفتر الأستاذ العام ، ودفاتر اليومية المساعدة ، ودفاتر الأستاذ المساعده ، ودفتر الجرد ، ودفتر الصنف بالنسبة لتجار الجملة من الممولين .

وقد اشترطت المادة (١٠٠) للاعتداد بهذه الدفاتر والسجلات وكذا المستندات سالفة الذكر التى يمسكها الممول فى تقدير وعاء الضريبة هو بمدى أمانتها ومدى إظهارها للحقيقة . فإذا توافر فيها ذلك كانت حجة فيما تضمنته من بيانات ، وفى حالة عدم اعتداد مصلحة الضرائب بها فإنه يقع عبء إثبات ما يخالفها عليها .

* * *

خلاصة ما تقدم أن وعاء الضريبة الموحدة يمكن تقديره بمعرفة الممول إذا التزم بتقديم إقرار مطابق للحقيقة وإمساك سجلات منتظمة . فإن لم يلتزم بذلك قامت مصلحة الضرائب بتقدير صافى أرباحه بمعرفتها ثم بعد ذلك تقوم بتحديد مبلغ الضريبة المستحق فى هذا الوعاء على النحو الذى يتضح من الفرع التالى .

الفرع الثانى

تحديد مبلغ الضريبة

بعد تقدير وعاء الضريبة على الوجه المتقدم سواء بالاعتماد على إقرار الممول وسجلاته ، أو بمعرفة مصلحة الضرائب . تقوم الإدارة الضريبية بتحديد مبلغ الضريبة الواجب أخذه من هذا الوعاء .

وهى تقوم فى سبيل تحديدها لدين الضريبة فى ذمة الممول باتخاذ اجرائين هما : إعفاء الحد الأدنى اللازم لمعيشة الممول ولأعبائه العائلية ، فإن تبقى شئ من

صـــافى دخلـــه قدرت مبلغ الضريبة المستحق عليه بإعمال أسعارها فى هذا الوعاء الصافى . ونبينهما تباعاً :

أولاً – إعفاء الأعباء العائلية

راعـــى المشـــرع الضـــريبى الظروف الشخصية للممول وأعباءه العائلية ، فـــأعفى مـــن الخضوع للضريبة جزءاً من إيراده السنوى ، يكفى لتغطية الحد الأدنى لنفقات المعيشة اللازمة له ولجميع من يعولهم من أفراد أسرته من الزوجة والأولاد .

ويســـتفيد من هذا الإعفاء الممول من الأشخاص الطبيعيين سواء كان فرداً أو شـــريكاً متضامناً فى شركة تضامن ، أو شريكاً متضامناً أو شريكاً موصياً فى شركة توصـــية بســـيطة ، أو شـــريكاً فى شركة واقع أو شركة محاصة . كما يسرى هذا الإعفـــاء بالنســـبة للممـــول الفرد أو الشريك سواء كان بالغاً أم قاصراً ، وسواء كان مأذوناً له بالتجارة أم لا . كما يستفيد من هذا الإعفاء ورثة الممول ولكن بالقدر الذى كـــان من حق مورثهم قبل وفاته ، فإن كان متزوجاً ويعول استفادوا من مبلغ إعفائه كممول واحد مهما تعددوا .

حدود الإعفاء :

أعفـــى القـــانون فى المادة (٨٨) بعد تعديلها بالقانون رقم ٢٦٢ لسنة ١٩٩٧ المعمـــول بـــه اعتـــباراً من أول يناير ١٩٩٨ ، المبالغ التالية من الخضوع للضريبة مقابل الأعباء العائلية (أى الحد الأدنى اللازم للمعيشة) وهى :

- ٢٠٠٠ جنيه سنوياً للممول الأعزب
- ٢٥٠٠ جنـــيه ســـنوياً للممول المتزوج ولا يعول أولاداً ، أو لغير المتزوج ويعول ولداً أو أكثر .
- ٣٠٠٠ جنيه سنوياً للممول المتزوج ويعول ولداً أو أكثر .

وتعتبر هذه المبالغ العلامة أو النصاب الذى إذا تجاوزه ربح الممول ، خضعت هذه الزيادة للضريبة ، وإن لم يبلغه أعفى من الضريبة وفقاً لمدلول الفقرة الثانية من المادة (٨٨) .

وينطبق حكم هذا الإعفاء على جميع الممولين أصحاب الإيرادات الخمسة الذين شملتهم المادة (٥) من القانون ، ما عدا الممولين أصحاب إيرادات رؤوس الأموال المنقولة (م٨٨) وما عدا أوجه النشاط أو الإيرادات التى يتم ربط الضريبة عليها على أساس مقطوع أو ثابت ، ومثالها : الضريبة على التصرف فى رؤوس الأموال العقارية من عقارات مبنية أو أراضى داخل كردون المدينة المقررة بالمادة (٢٢) وهى حالة خاصة من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية . كذلك المبالغ التى تدفع للخبراء الأجانب الذين لا تزيد مدة استخدامهم على ١٨٣ يوماً فى السنة . والمبالغ التى يحصل العاملون بالحكومة وإحدى هيئاتها وإداراتها العامة أو وحدات القطاع العام أو قطاع الأعمال العامة أو العاملون بكادرات خاصة من جهات غير جهات عملهم الأصلية فوق مرتباتهم الأصلية . (م ٥٢) ويعد ذلك استثناء على الضريبة على المرتبات والأجور وما فى حكمها . كذلك الضريبة على الدخول غير التجارية العارضة من مكافآت إرشاد وتبليغ عن جريمة التهرب الضريبى ، والمبالغ التى يحصل عليها الأجانب المهنيون غيرا لمقيمين . (م٧٠)

وإذا كان للممول أكثر من إيراد خاضع للضريبة الموحدة ومن بينها إيرادات المرتبات وما فى حكمها ، فيخصم الإعفاء المقرر للأعباء العائلية من إيراد المرتبات وما فى محكمها أولاً ، ثم يستكمل حد الإعفاء من الإيرادات الأخرى . (م٨٨)

معنى المعالين :

حدد القانون مفهوم الأشخاص الذين يعولهم الممول وهم : (م٨٩)

١- **الأولاد : (من البنين والبنات)** [1] وهم :

- الأولاد الذين لم يبلغوا (٢١) سنة .
- الأولاد الطلاب الذين لم يتجاوزوا (٢٨) سنة .
- الأولاد من ذوى العاهات التى تقعدهم عن الكسب .
- البنات غير المتزوجات أو غير العاملات .

٢- **الأبـــوان : إعتبر القانون في حكم الولد المعال أى من الأبوين بشرط أن يعولهم الممول فعلاً وأن يكون عائلهم الوحيد .**

٣- **الــزوجان : الأصــل أن الزوج هو الذى يعول الزوجة وليس العكس ، وبالتالى فــإن الزوجة المموله تعامل معاملة الممول الأعزب ، إلا إذا استطاعت أن تثبت أنها تعول زوجها وأسرتها فعلاً ، فتعامل معاملة الممول المتزوج ويعول .**

ولكــن يلاحظ أنه إذا تغيرت الحالة الاجتماعية للممول أثناء السنة الضريبية كــأن كــان أعزباً ثم تزوج أو لو كان متزوجاً ثم رزق بولد .. فإن الفقه اختلف فى حكــم ذلــك ! فذهب رأى إلى معاملته بطريقة نسبية أى بنسبة المدة التى حدث فيها تغيــير الحالــة الاجتماعــية إلى مدة المحاسبة . وذهب رأى آخر إلى أن العبرة هى بحالــة الممول عند حدوث الواقعة المنشئة للضريبة أى بتحقق الربح فى نهاية السنة الضــريبية أو الماليــة . والــرأى الأخير هو الأولى بالتأييد ، وفقاً لمبدأ وحدة السنة الماليــة أو الضريبية ، فكما أنه لا يجوز محاسبة الممول خلال السنة إذا حقق ربحاً لأنــه قــد يتكبد بعدها خسارة ، فحالته الاجتماعية تشبه حالته المالية إذ العبرة ليس بوقــت تغــير حالته أثناء السنة ولكن العبرة هى بحالته الاجتماعية فى نهاية السنة ، حيث ينشأ دين الضريبة فى ذمة الممول .

[1] يلاحظ أن لفظ ولد تطلق على الابن والبنت معاً .

ونــرى أنـــه ينـــبغى على المشرع الضريبى مراجعة مبالغ الإعفاء المقررة للأعــباء العائلية من حين لآخر ، بحيث تكون تكفى فعلاً لمواجهة الحد الأدنى اللازم للمعيشـــة. إذ لـــيس مـــن العدالـــة أن يطالب الممول بأن يقدم إقراراً ويمسك دفاتر وســجلات تدل على حقيقة دخله ، ثم يتعمد المشرع أن يقدر له مبلغاً معفياً لا يوازى فعلاً حقيقة نفقاته العائلية السنوية .

ثانياً – تطبيق أسعار الضريبة :

فــرض المشرع الضريبى فى المادة (٩٠) أسعاراً تصاعدية تؤخذ من صافى الــثلاثة أنــواع من الإيرادات الخاضعة للضريبة الموحدة وفقاً لمفهومها السابق بيانه وهــى : إيــرادات النشــاط التجارى والصناعى ، وإيرادات المهن غير التجارية ، وإيرادات الثروة العقارية .

فــبعد خصــم كافــة التكاليف من إجمالى دخل الممول ، يتم خصم مبلغ الأعباء العائلــية وفقــاً لحالته الاجتماعية ، ثم بعد ذلك يقسم صافى الإيراد إلى شرائح تؤخذ منها الضريبة بأسعار تصاعدية على النحو التالى :

- الشريحة الأولى : حتى ٢٥٠٠ جنيه – ٢٠% .
- الشريحة الثانية : أكثر من ٢٥٠٠ جنيه – ٧٠٠٠ جنيه ٢٧% .
- الشريحة الثالثة : أكثر من ٧٠٠٠ جنيه – ١٦٠٠٠ جنيه ٣٥% .
- الشريحة الرابعة : أكثر من ١٦٠٠٠ جنيه – ٢٧٠٠٠ جنيه ٤٠% .
- الشريحة الخامسة : أكثر من ٢٧٠٠٠ جنيه – ٦٨٠٠٠ جنيه ٤٥% .
- الشريحة السادسة : أكثر من ٦٨٠٠٠ جنيه ٤٨% .

* * *

.. بإعمــال هذه الأسعار فى صافى إيراد الممول يكون دين الضريبة قد تحدد ، وننتقل من خلال الفرع التالى للتعرف على إجراءات ربط هذا الدين فى ذمة الممول.

الفرع الثالث

إجراءات ربط الضريبة

حدد الفصل الرابع من الباب السادس من قانون الضريبة الموحدة على الأشخاص الطبيعيين فى المواد من (١٠٣ : ١٠٦) ، ثلاثة إجراءات يتم بها ربط دين الضريبة فى ذمة الممول وهى :

١- تقدير الربط .

٢- إخطار الممول بالربط .

٣- حق الممول فى الطعن فى الربط .

ونوضحهما على الترتيب .

الإجراء الأول – تقدير الربط :

تتبع مأمورية الضرائب فى تقدير دين الضريبة وربطه فى ذمة الممول طريقتين هما : إما من واقع إقرار الممول أو بمعرفتها .

(أ) التقدير من واقع إقرار الممول :

حين يقدم الممول إقراره لمصلحة الضرائب فى الموعد القانونى ، فالإجراء الأول الذى تتخذه هو فحصها لهذا الإقرار ، فإذا تبين لها صحة البيانات التى تضمنها الإقرار ، قبلته وقامت بربط الضريبة اعتماداً عليه . وقد حدد القانون حالتين يكون فيهما إقرار الممول مقبولاً هما :

١- إذا كان مطابقاً للحقيقة : (م١٠٣)

ويعد إقرار الممول مطابقاً للحقيقة إذا توافرت فيه الشروط التى حددها القانون فى المادة (١٠٠) ، بأن كان يتسم بالأمانة ، وكانت بياناته كفيلة بإظهار حقيقية دخل الممول .

٢- إذا تم اعتماده من أحد المحاسبين واستند إلى دفاتر منتظمة : (م١٠٤) حدد القانون شرطين ليصير الإقرار حجة بما تضمنه من بيانات أمام مصلحة الضرائب ، وهو أن يكون معتمداً من أحد المحاسبين ، وأن يستند إلى دفاتر منتظمة يمسكها الممول وفقاً لأحكام المادة (١٠٠) . أى أن تتسم هذه الدفاتر بالأمانة وبصدقها المظهر للحقيقة . فإذا توافر هذان الشرطان كان الإقرار حجة بما فيه ، ويقع على مصلحة الضرائب عبء إثبات ما يخالفه إذا رفضت الاعتداد به فى ربط الضريبة (م١٠٤)

وعلى ذلك فإن الإقرار المقدم وفقاً لهاتين ، يكون مقبولاً ، وينبغى على مصلحة الضرائب أن تربط مبلغ الضريبة بموجبه . وفى هذه الحالة يكون ربطها نهائياً لا يجوز للممول أن يطعن فيه ، ويصبح بالتالى واجب الأداء .

(ب) التقدير بمعرفة المأمورية :

قدر المشرع الضريبى أربع حالات تنفرد فيها مصلحة الضرائب بتقدير ربط الضريبة ، فضلاً عن توقيع عقوبة على الممول فى بعض هذه الحالات على النحو التالى :

١-إذا قدم إقراراً غير مقبول : (م١٠٣)

فإذا قدم الممول لمصلحة الضرائب إقراراً ضريبياً فى الموعد المحدد ، ولكنه لم يعتمده من أحد المحاسبين ، ولم يستند إلى دفاتر منتظمة ، ففى هذه الحالة يكون لمصلحة الضرائب الحق فى قبول الإقرار أو رفضه إذا لم تطمئن إلى صحة ما ورد به من بيانات . كما يجوز لها تصحيح الإقرار أو تعديله . فإذا لم تعتد بهذا الإقرار جاز لها الانفراد بتقدير إيرادات أو أرباح الممول . ولم يرتب القانون على الممول فى هذه الحالة أية عقوبة أخرى .

٢-إذا قدم إقراراً غير مطابق للحقيقة : (م١٠٤)

فـــى حالـــة تقديـــم الممول لإقرار غير مطابق للحقيقة ، وحتى يضلل مصلحة الضـــرائب قام باعتماده من محاسب كما قام بإمساك سجلات تؤيد إقراره ، ولكن مصلحة الضـــرائب اســـتطاعت أن تثبت بالأدلة عدم مطابقة إقراره للحقيقة ، فى هذه الحالة كان لمصلحة الضرائب الحق فى تصحيح هذا الإقرار أو تعديله أو عدم الاعتداد به .

فإذا لم تعتد به كان لها أن تقدر إيراداته وأرباحه بمفردها ، وأن توقع عليه جزاءً بإلـــزامه بأداء مبلغ إضافى للضريبة بواقع ٥% من فرق الضريبة المستحقة وبحد أقصى (٥٠٠) جنـــيه . ويضـــاعف الجـــزاء فى حالة تكرار ارتكاب الممول للمخالفة فى السنة التالية. ويزاد المبلغ الإضافى إلى ثلاثة أمثاله عند تكرار المخالفة فى أية سنة من السنوات التالـــية . ولكـــن القانون اشترط لتوقيع هذا الجزاء سبق إخطار المصلحة للممول بالربط النهائى الأول وعناصره وأوجه مخالفة إقراره للحقيقة .

٣- إذا قدم إقراراً غير مطابق للحقيقة بطريق الاحتيال :

حيـــن يســـتعمل الممول إحدى طرق الاحتيال فى تقديمه لإقرار غير مطابق للحقـــيقة ، فهـــنا يحق لمصلحة الضرائب أن تنفرد بتقدير أرباحه أو إيراداته ، فضلاً عن تعرضه للعقوبة المنصوص عليها فى المادة (١٧٨) وهى عقوبة السجن .

وقـــد حـــددت المادة (١٧٨) طرق الاحتيال فى تقديم إقرار غير مطابق للحقيقة وذكـــرتها حصـــراً فـــى ست طرق ، يعتمد فيه الممول فى تحرير إقراره على دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة ، أو لو كانت صحيحة ولكن إقراره يخالفها ، أو أخفـــى هـــذه الســـجلات ، أو لو أتلفها قبل انقضاء أجل تقادم دين الضريبة . كذلك لو حـــاول تخفـــيض أرباحـــه عـــن طـــريق : توزيعها على شريك أو شركاء وهميين، أو بالتلاعب فى فواتير الشراء أو البيع ، أو بإخفاء نشاط أو أكثر مما يخضع للضريبة .

٤-إذا لم يقدم الإقرار أو مرفقاته : (م١٠٦)

حيـن يمتنع الممول عن تقديم الإقرار الضريبى فى الموعد المحدد ، أو عن تقديم مرفقاته التى ألزمه القانون بتقديمها فى المواد (١٩ ، ٩٦ ،١٠١، ١٠٢) . فهنا يحـق لمصلحة الضرائب أن تربط الضريبة عليه طبقاً لما ستقر عليه رأيها . ويكون ربطها نهائياً والضريبة واجبة عليه .

الإجراء الثانى – إخطار الممول بالربط :

ألـزم القانون فى المادة (١٠٥) مصلحة الضرائب أن تخطر الممول بكتاب موصى علـيه بعلم الوصول ، بعناصر ربط الضريبة وبقيمتها . وقد تطلبت المادة (٥٥) من اللائحة التنفيذية للقانون أن يحرر هذا الإخطار على النموذج (١٨) ضريبة موحدة .

كمـا أعطـى القانون للممول الحق فى إبداء ملاحظاته على تقدير المأمورية كتابة خلال شهر من تاريخ تسليم الإخطار إليه . (م١٠٥ ، ١٠٦)

ويكـون الـربط نهائـياً وغير قابل للطعن إذا وافق عليه الممول ، أو إذا قبلت المأموريـة أرباحـه التى ذكرها فى إقراره المقبول . ونخطره بذلك الربط النهائى على النموذج (١٩) ضريبة موحدة بيد أنه إذا لم يوافق الممول على تقدير المأمورية لدخله، أو علـى تصـحيحها أو تعديلها لإقراره ، كذلك إذا لم يرد على المأمورية بملاحظاته على تقديرها المرسل له على نموذج (١٨) ضريبة موحدة ، خلال شهر من تاريخ تسلمه له ، ففـى هذه الحالة جعل القانون من حق المأمورية أن تربط الضريبة عليه طبقاً لما يستقر علـيه رأيهـا . وتخطره بهذا الربط وبعناصره بخطاب موصى عليه بعلم الوصول على الـنموذج (١٩) ضريبة موحدة . فإذا وافق الممول على هذا الربط أو انقضت مدة ثلاثين يوماً من تاريخ إخطاره به دون أن يطعن فيه ، أصبح الربط نهائياً .

الإجراء الثالث – حق الممول فى الطعن فى الربط :

خـول القـانون للممـول الحق فى الطعن فى الربط الذى أخطرته به مصلحة الضرائب على النموذج (١٩) ضريبة موحدة ، وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسلمه لهذا الإخطار . ووفقاً لإجراءات الطعن المنصوص عليها فى المادة (١٥٧) من القانون .

• • •

بمـا تقدم يكون دين الضريبة قد تحدد ، وتم ربطه فى ذمة الممول ، ووجب تحصـيله مـن أمواله ، على النحو الذى نتعرف على كيفية إجراء هذا التحصيل من خلال المطلب التالى :

المطلب الثانى
تحصيل الضريبة الموحدة

بعد أن يتم تحديد مبلغ الضريبة الواجب على الممول فى دخله ، وربط هذا الدين فى ذمته على التفصيل السابق ذكره . هنا ينبغى على الممول أن يؤدى الضريبة المستحقة عليه دون مطالبة (م١٦٤) على اعتبار أن دين الضريبة محمول وليس مطلوباً .

وترتـبط الضـريبة فى ذمة الممول نهائياً فى حالة موافقته على تقدير مأمورية الضـرائب لهـا ، أو موافقة مأمورية الضرائب لتقديره الوارد بإقراره ، أو إذا طعن فى التقدير وصدر قرار من لجنة الطعن أو حكم من المحكمة الابتدائية بتقدير دين الضريبة .

وبـربط الضـريبة نهائياً فى ذمة الممول ، تصدر مأمورية الضرائب المختصة (ورداً) بدين الضريبة ، وتخطر به الممول على نموذج (٣، ٤) ضريبة موحدة ، خلال ستين يوماً من تاريخ صدور ربط الضريبة نهائياً على الوجه المتقدم . (م١٠٩)

طرق تحصيل الضريبة :

سبق التعرف قرين كل إيراد من الإيرادات الخاضعة للضريبة الموحدة على طـرق تحصـيل الضـريبة الواجبة فيها ، مثل طريقة الحجز عند المنبع ، والخصم والإضـافة والتحصيل لحساب الضريبة ، وغيرها من الطرق . وبالتالى فلم يبق هنا إلا بـيان كيفـية أداء الممول لدين الضريبة الموحدة . وقد حددت المادة (١٠٨) من القانون طريقتين لأداء الضريبة هما :

(١) الأداء الفورى :

وبموجبه يقوم الممول بسداد مبلغ الضريبة المستحق عليه دفعه واحدة . سواء تم ذلك نقداً أو بموجب شيك مقبول الدفع أو بحوالة بريدية أو بغيرها . يحصل بموجبه على إيصال من المأمورية بسداده لمبلغ الضريبة ، وشهادة تبرئ ذمته من هذا الدين .

(٢) الأداء على أقساط :

ومراعاة لظروف الممول أجاز القانون لرئيس مصلحة الضرائب أن يستجيب لطلـب الممـول بتقسيط سداد مبلغ الضريبة . ويصدر رئيس المأمورية أو من ينيبه قـراراً بذلـك ، وقـد أوجبت اللائحة التنفيذية على المأمورية إخطار الممول بقرار التقسيط بموجب كتاب موصى عليه بعلم الوصول . (م٥٦) من اللائحة .

وإذا تعـددت قـرارات التقسيط ، جاز لرئيس المأمورية أن يصدر قراراً بتوحيد أقسـاطها خـلال المدة المقررة للتقسيط ، وقد حدد القانون مدتين يتم توزيع أقساط السداد عليها ، تختلف كل منهما بحسب الظروف العامة والخاصة بالممول وهما :

الأولـــى – فـــى الظروف العادية : ففى هذه الحالة تحدد مدة التقسيط (بمدة مماثلـــة) لعدد السنوات التى استحق مبلغ الضريبة عنها ، فلو كان دين الضريبة عن عامين ضريبيين ، تحدد مدة التقسيط بسنتين وهكذا .

الثانـــية – فـــى الظروف غير العادية : أما إذا طرأت ظروف غير عادية ، حالـــت دون تحصـــيل الضـــريبة علـــى أقساط وفقاً للحالة العادية ، سواء كانت هذه الظـــروف عامـــة أم خاصة بالممول . ففى هذه الحالة أجاز القانون لرئيس مصلحة الضـــرائب أو مـــن ينيبه أن يطيل مدة التقسيط العادية بحيث لا تزيد على مثلى عدد السنوات الضريبية ، بمعنى أنه يجوز له (مضاعفة المدة) فى هذه الحالة . فمثلاً إن اســـتحق دين الضريبة عن سنتين ضريبيين ، جاز تقسيطه على مدة تزيد على سنتين ولا تتجاوز أربع سنوات .

إلغاء قرار التقسيط :

ولكـــن نظـــراً لأن قرار التقسيط قرار استثنائى ، لأن الأصل أن يؤدى دين الضـــريبة دفعـــة واحدة . لذلك فإن اللائحة التنفيذية قد أجازت فى مادتها رقم (٥٦) لرئيس المأمورية المختصة إلغاء قرار التقسيط فى حالتين :

الأولـــى – إذا تأخر الممول عن سداد قسط واحد : فإذا تأخر الممول عن سداد قسط واحـــد ، حـــل سداد باقى الأقساط دفعة واحدة . ونظراً لقسوة هذا الحكم فقد أحاطته اللائحـــة التنفـــيذية بدرجة من المرونة ، إذا أجازت لرئيس المأمورية المختصة منح الممـــول مهلـــة لأداء القسط الذى تأخر عن سداده فى موعده ، بحيث لا تتجاوز هذه المدة موعد استحقاق القسط التالى ، وعلى أن يؤدى القسطين معاً .

الثانـــية – إذا تعرضـــت حقوق الخزانة العامة للضياع : فإذا خشى رئيس مصلحة الضـــرائب أو مـــن ينيـــبه أن يؤدى قرار التقسيط إلى ضياع حق من حقوق الخزانة

العامـــة للدولـــة ، جاز له أن يلغى قرار التقسيط . ويجوز له ذلك أيضاً فى حالة إذا وجد أى سبب من الأسباب التى تدعوا إلى هذا الإلغاء ، كما لو أشهر إفلاس الممول، أو لو قام بتصفية مشروعاته مثلاً .

ويلاحـــظ أن المشرع الضريبى لم يفرض على الممول دفع فوائد تأخير عن المـــدة الـــتى يتم تقسيط دين الضريبة خلالها ، وحسناً فعل المشرع الضريبى لشبهة الـــربا الـــتى تـــتعلق بهذه الفوائد ، والتى تخالف نص الدستور الذى اعتبر الشريعة الإسلامية المصدر الرئيسى للتشريع .

رد المبالغ المحصلة بالزيادة :

إذا كان الممول قد سدد مبالغ بالزيادة على الضريبة المستحقة عليه لأى سبب مـــن الأسباب . ففى هذه الحالة ألزمت المادة (١٠٩) مصلحة الضرائب أن ترد إلى الممول من تلقاء نفسها تلك المبالغ الزائدة . وقد حددت لها مدة ترد فيها هذه المبالغ ، وهى خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إخطار المأمورية للممول بصدور (الورد) . فإذا لم تردها إلى الممول خلال هذه المدة ، استحق عليها مقابل تأخير يحدد طبقاً لحكم المادة (١٧٢) مـــن القانون ، ويستحق ابتداء من نهاية مدة الثلاثين يوماً وحتى تاريخ الرد . وإذا كـــان هـــذا الحكم يدل على مدى حياد وعدالة المشرع الضريبى ، إلا أن مقابل التأخير يشوبه عيب عدم دستوريته لربويته على النحو المتقدم .

ضمانات تحصيل الضريبة :

إلـــى جانب ما سلف ذكره من ضمانات لتحصيل الضريبة رفق كل إيراد من الإيـــرادات الداخلـــة فـــى وعـــاء الضريبة الموحدة ، فقد أحاط القانون تحصيل هذه الضريبة بضمانات أخرى أهمها :

١- امتـــياز دين الضريبة : فلقد اعتبر القانون دين الضريبة ديناً ممتازاً يقدم على جميع أموال المدينين بها أو الملتزمين بتوريدها إلى الخزانة بحكم القانون . (م١٦٤ / ١)

٢- الحـــق فى الحجز : خول القانون مصلحة الضرائب الحجز على أموال الممولين والمدنيين لهـم ، بثلاثة أنواع من الحجز هى : الحجز التنفيذى (م١٦٦) ، والحجز الإدارى (م١٦٧) ، والحجز التحفظى (م١٧١)

٣- عدم الاعتداء بالتصرفات بين الأصول والفروع والازواج :

وتعد هذه الحالة التى نص عليها القانون فى المادة (١٠٧) من حالات ضمان الـربط والتحصيل معاً . فإذا حاول بعض ضعاف النفوس من الممولين التهرب من ربـط الضـريبة عليه ، فقام أثناء السنة الضريبية بالتصرف فى الأصول الخاضعة أو إيـراداتها للضـريبة ، سواء كانت أموالاً ثابتة أو منقولة ، بتوزيعها على أصوله أو فـروعه أو زوجه بعوض أو بغير عوض . فإن القانون اعتبر هذا التصرف تصرفاً صـورياً ، لا يحـتج به فى مواجهة مصلحة الضرائب ، لأنه قصد منه التهرب من ربـط الضـريبة على الممول قبل انتهاء السنة الضريبية . وجعل القانون هذا الحكم سارياً خلال السنة التى وقع فيها التصرف ولمدة خمس سنوات تالية لها .

ولـم يكـتف المشرع الضريبى بعدم اعترافه بهذه التصرفات ضريبياً ، بل أضـاف الإيرادات التى تحققها هذه الأموال إلى إيرادات الزوج أو الأصل وأعتبرها ضـامنة لأداء الضـريبة المسـتحقة عليه . وجعل هذا الحكم سارياً كذلك خلال عام تملكهم لها ولمدة خمس سنوات تالية .

ولكـن المشرع الضريبى أخرج من هذا الحكم الأموال التى تؤول إليهم من غـير الزوج عن طريق الميراث أو الوصية ، أو عن طريق المعاوضة ، ولكنه فى هذه الحالة الأخيرة ألقى عليهم بعبء إثباتها بأن يقيموا الدليل عليها . (م١٠٧)

* * *

بذلـك يكون الحديث عن الضريبة الموحدة قد أكتمل ، ولم يبق من أحكامها العامة سوى تلك التى نظمها المشرع الضريبى فى الكتاب الثالث من القانون ، والتى نـتعرف علـيها بعد أن نستعرض أحكام الضريبة الموحدة على الشركات فى الطبعة التالية إن شاء الله تعالى . ولله الحمد على توفيقه ...

المـؤلـف ،،

دكتور / صبرى عبد العزيز

(قائمة بأهم المراجع)

- د. السيد أحمد عبد الخالق ، مدخل إلى دراسة الضرائب على الدخل وفقاً لأحكام القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ ، المنصورة ، مكتبة الجلاء الجديدة .
- د. زكريا بيومى ، موسوعة الضريبة الموحدة ، القاهرة ، عالم الكتب ١٩٩٤ .
- د. زكريا بيومى ، تشريع الضرائب ، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين ، قويسنا ، مطبعة حمادة الحديثة ١٩٩٧ .
- د. زين العابدين ناصر ، محاضرات فى الضريبة الموحدة ، القاهرة .
- د. سيد حسن عبد الله ، الوجيز فى المالية العامة والتشريع الضريبى ، أسيوط بدون ناشر ، ١٤٢٢ هـ - ٢٠٠١م .
- د. عاطف صدقى ، التشريع الضريبى المصرى ، القاهرة دار النهضة العربية ١٩٧٠ .
- د. عبد الحميد الشواربى ، موسوعة الضرائب ، الإسكندرية منشأة المعارف ١٩٩٧ .
- د. عبد الهادى على النجار ، التشريع الضريبى ، المنصورة ، مكتبة الجلاء ١٩٩٧ .
- د. عزت عبد الحميد البرعى ، المبادئ العامة للتشريعات الضريبية ، شبين الكوم ، دار الولاء - ٢٠٠٠ - ٢٠٠١ .
- د. عزت عبد الحميد البرعى ، إمكانيات فرض ضريبة على الدخل الزراعى الصافى ، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية ، كلية حقوق المنوفية ، عدد ١٣ السنة الثانية ، إبريل ١٩٩٢ .
- محمود منصور ، موسوعة الضرائب ، القاهرة ، بدون ناشر ، ١٩٩٤ .

دكتور / صبرى عبد العزيز

- د. مصطفى رشدى، ضرائب الدخل، بيروت لبنان ، الدار الجامعية ١٩٩٤ .
- د. مصطفى رشدى ، التشريع الضريبى والمالى ، الإسكندرية ، دار المعرفة الجامعية ١٩٩٧ .
- مجلـــة التشريع المالى والضريبى التى تصدرها رابطة مأمورى الضرائب ، عـــدد خـــاص عن الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين ، عدد ٢٩٦ السنة ٤٣ مارس / إبريل ١٩٩٥ .
- قانون الضرائب على الدخل رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ ولائحته التنفيذية .

دكتور / صبرى عبد العزيز

الفهرس